UNIVERSITÉ DE RENNES — FACULTÉ DE DROIT

LE RÉGIME FISCAL DES ACTES SOUS SIGNATURES PRIVÉES

(Timbre et Enregistrement)

AVEC LES MODIFICATIONS APPORTÉES

PAR LES

NOUVELLES LOIS BUDGÉTAIRES

(31 décembre 1917, 18 avril 1918, 29 juin 1918 et 14 juin 1919)

Thèse pour le Doctorat

(SCIENCES JURIDIQUES)

Présentée et soutenue le Vendredi 18 Juin 1920, à 15 heures

PAR

Henri FAURE

JURY :

MM. BLONDEL, professeur ;
ARTUR, professeur ;
THÉLOHAN, professeur.

RENNES

IMPRIMERIES RÉUNIES (SOCIÉTÉ COOPÉRATIVE), 22, RUE DE NEMOURS

1920

LE RÉGIME FISCAL

des

ACTES SOUS SIGNATURES PRIVÉES

(Timbre et Enregistrement)

AVEC LES MODIFICATIONS APPORTÉES

PAR LES

NOUVELLES LOIS BUDGÉTAIRES

(31 décembre 1917, 18 avril 1918 et 29 juin 1918)

A LA MÉMOIRE DE MON FRÈRE :

EDOUARD FAURE

TOMBÉ AU CHAMP D'HONNEUR, LE 23 JUILLET 1918,

A LA PRISE DE SOISSONS

(4 FOIS CITÉ)

UNIVERSITÉ DE RENNES — FACULTÉ DE DROIT

LE

RÉGIME FISCAL

DES

ACTES SOUS SIGNATURES PRIVÉES

(Timbre et Enregistrement)

AVEC LES MODIFICATIONS APPORTÉES

PAR LES

NOUVELLES LOIS BUDGÉTAIRES

(31 décembre 1917, 18 avril 1918 et 29 juin 1918)

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Thèse pour le Doctorat

(SCIENCES JURIDIQUES)

Présentée et soutenue le Vendredi 18 Juin 1920, à 15 heures

PAR

Henri FAURE

JURY :

MM. BLONDEL, professeur ;
ARTUR, professeur ;
THÉLOHAN, professeur.

RENNES
IMPRIMERIES RÉUNIES (SOCIÉTÉ COOPÉRATIVE), 22, RUE DE NEMOURS
—
1920

La Faculté n'entend donner aucune approbation, ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

BIBLIOGRAPHIE

AUBRY et RAU	Cours de Droit Civil Français, T. VIII, éd. 1869.
BAUDRY LACANTINERIE	Précis de Droit Civil, T. II, éd. 1912.
BERTON	Le Testament olographe.
BEUDANT	Cours de Droit Civil Français, éd. 1896.
CASTILLON	Manuel d'Enregistrement, éd. 1910.
COLIN et CAPITANT	Cours élémentaire de Droit Civil Français, T. II, éd. 1915.
DEMANTE	Principes de l'Enregistrement, éd. 1888.
DEMOLOMBE	Cours de Droit Civil, T. XXIX, éd. 1876.
DUBLINEAU	Traité d'Enregistrement, éd. 1914.
DUVERGIER	Collection complète des lois, T. II, éd. 1834.
GARNIER	Répertoire général de l'Enregistrement, éd. 1896.
GUILHOT	Manuel de Droit Fiscal, éd. 1907.
LAROMBIÈRE	Théorie et pratique des obligations, T. IV, éd. 1857.
LAURENT	Principes de Droit Civil, T. XIX, éd. 1876.
LESCŒUR	Pourquoi et comment on fraude le fisc.
LYON-CAEN et RENAULT	Manuel de Droit Commercial.
MAGUERO	Traité alphabétique des Droits d'Enregistrement, éd. 1908.
MARCADÉ	Explication du Code Napoléon, T. V, éd. 1859.
NAQUET	Traité théorique et pratique de l'Enregistrement, éd. 1899.

PLANIOL..... Traité élémentaire de Droit Civil, T. II, éd. 1917.

RIVIÈRE..... Répétitions écrites sur le Code de Commerce, éd. 1890.

THALLER..... Traité élémentaire de Droit Commercial, éd. 1916.

VIOLLET..... Histoire du Droit Civil, éd. 1893.

WAHL..... Traité de Droit Fiscal, éd. 1906.

Revues périodiques

DALLOZ..... Recueil de Jurisprudence.

SIREY..... Recueil de Jurisprudence.

Pandectes Françaises.

Les lois nouvelles.

Revue de l'Enregistrement (1904-1918).

Répertoire périodique de l'Enregistrement (1918).

Instructions générales de l'Administration de l'Enregistrement.

DEFRENOIS..... Répertoire général pratique du Notariat et de l'Enregistrement.

Journal Officiel (années 1917-1918-1919).

Thèses

ARNULF..... Du Timbre des quittances, reçus et décharges. Aix, 1908.

BONNIN..... Du Monopole des Notaires. Paris, 1902.

BOUTEILLER..... Des Droits d'Enregistrement sur les mutations de propriétés d'immeubles à titre onéreux étudiées principalement au point de vue de leurs conséquences économiques. Poitiers, 1903.

Clouzeau	Les taxes sur les paiements. Rennes, 1919.
Combes	L'impôt de l'enregistrement. Toulouse, 1904.
Delaude	La fraude en matière d'enregistrement et de mutations par décès et les projets de lois pour sa répression. Grenoble, 1912.
Flogny	De la date certaine dans les actes sous signatures privées. Paris, 1885.
Frezouls.....	De l'acte sous seing privé (écritures privées). Toulouse, 1870.
Gaudré.....	Preuve de la date des actes sous signatures privées à l'égard des tiers. Nancy, 1890.
Grangé.....	Droits d'Enregistrement en matière de mutation par décès. Poitiers, 1911.
Heraud.....	De la formalité du double écrit en droit français. Paris, 1901.
Linyer	De la preuve écrite en matière commerciale et spécialement de la preuve par acte sous seing privé. Poitiers, 1898.
Louise.....	De l'acte sous seing privé. Caen, 1830.
Molinier.....	De l'amende fiscale. Son caractère en jurisprudence. Toulouse, 1909.
Pertat.....	De l'acte authentique et de l'acte sous seing privé. Poitiers, 1882.
Ribardière.....	Etude historique sur la formalité de l'enregistrement et les impôts de mutation depuis l'antiquité jusqu'à la loi de 1790. Paris, 1911.
Saboulard	Etude sur la forme des actes en droit privé dans le droit romain et dans le très ancien droit français. Paris, 1889.
Vidal.....	Essai d'étude des droits d'enregistrement et de transcription perçus en France sur les ventes d'immeubles. Montpellier, 1904.

PLAN

INTRODUCTION

§ 1. — L'Acte sous signatures privées 15
§ 2. — Le droit de Timbre et le droit d'Enregistrement 16
§ 3. — Les nouvelles lois fiscales (lois du 31 juillet 1917, 18 avril 1918, 29 juin 1918) 19
§ 4. — Division adoptée pour l'étude du régime fiscal des actes sous signatures privées 22

PREMIÈRE PARTIE

Le Timbre

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE. — **Les différents timbres. — Leurs modes de paiement** 25

CHAPITRE I. — **LE TIMBRE DE DIMENSION DES ACTES SOUS SIGNATURES PRIVÉES.**

§ 1. — Conditions d'application 29
1° Les Actes sous signatures privées dispensés du Timbre de dimension. (Pétitions. Loi du 22 avril 1905. Loi du 12 août 1919) 31
2° Usage de l'Acte sous signatures privées non timbré (Production en justice. — Actes passés en conséquence. — Enonciation) 39
§ 2. — Les quotités du Timbre de dimension 43
§ 3. — Force probante du Timbre de dimension 44
§ 4. — Pénalités 47

CHAPITRE II. — **LE TIMBRE PROPORTIONNEL DES ACTES SOUS SIGNATURES PRIVÉES.**

SECTION I. — Les effets de Commerce et les Reconnaissances de dettes 51

§ 1. — Régime fiscal..... 52
§ 2. — Assimilation des effets de commerce et des reconnaissances de dettes..... 57
§ 3. — Le Timbre des warrants..... 59
§ 4. — Pénalités..... 60

SECTION II. — Les Polices d'assurances. — Pénalités..... 62

SECTION III. — La taxe sur les écrits libératoires et les reçus obligatoires (loi du 31 décembre 1917)..... 68
§ 1. — Les écrits libératoires :
1° Les lois sur les écrits libératoires (Régime antérieur à 1917. — Loi du 31 décembre 1917)..... 69
2° Application de la loi du 31 décembre 1917 aux écrits libératoires..... 77
a) Existence d'un titre..... 78
b) Délivrance obligatoire d'une quittance..... 80
c) Conditions que doit remplir le titre libératoire (Acte privé. — Caractère libératoire. — Absence des conditions étrangères au paiement. — Remise du titre au débiteur. — Qualités du créancier)..... 83

APPENDICE :
§ 1. — Les décharges de sommes..... 93
§ 2. — Les versements de sommes (Les reçus obligatoires) 95
§ 3. — Les exemptions..... 99
1° Ecrits dispensés de tout droit de timbre..... 99
2° Ecrits soumis à des tarifs spéciaux..... 102
3° Le timbre gradué..... 103
§ 4. — Pénalités..... 106

CHAPITRE III. — **LE TIMBRE FIXE DES ACTES SOUS SIGNATURES PRIVÉES.**

SECTION I. — Le Chèque..... 107

SECTION II. — Le virement en Banque..... 114

DEUXIÈME PARTIE

L'Enregistrement

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE. — **Définition. — Formalités de l'enregistrement. — Perception de l'impôt**..... 117

CHAPITRE I. — RÉGIME DES ACTES SOUS SIGNATURES PRIVÉES ANTÉRIEUREMENT AUX LOIS DE 1918.

SECTION I. — Les Actes sous signatures privées soumis à l'enregistrement obligatoire dans un délai déterminé..... 122
§ 1. — Les actes sous signatures privées synallagmatiques. 123
1° Les mutations de propriété et de jouissance d'immeubles à titre onéreux (les ventes et les baux)..... 124
2° Les cessions de fonds de commerce à titre onéreux. 135
§ 2. — Les actes sous signatures privées unilatéraux. (Testaments olographes, codicilles)..... 137
APPENDICE. — I. Les Polices d'Assurances (Assurances maritimes, assurances contre l'incendie)..... 139
II. — Les Actes constitutifs de Sociétés..... 143

SECTION II.
§ 1. — Régime fiscal des Actes de Commerce..... 148
§ 2. — Les Effets de Commerce..... 154

SECTION III. — Enregistrement facultatif et usage public des actes sous signatures privées..... 157

APPENDICE. — Les actes sous signatures privées et la formalité de l'enregistrement..... 162

CHAPITRE II. — LA LOI DU 18 AVRIL 1918.

SECTION I. — Les fraudes fiscales..... 165
§ 1. — Défaut d'enregistrement..... 166
§ 2. — Insuffisance..... 167
§ 3. — Dissimulation..... 175

SECTION II. — La loi du 18 avril 1918. — L'affirmation sous serment, la déclaration affirmative..... 181

CHAPITRE III. — LA LOI DU 29 JUIN 1918.

§ 1. — Enregistrement obligatoire des actes sous signatures privées synallagmatiques..... 191
§ 2. — Dépôt d'un original de l'acte sous signatures privées au bureau de l'enregistrement..... 203
§ 3. — Force probante de l'original déposé..... 210
§ 4. — Modifications au régime fiscal des polices d'assurances..... 218

CONCLUSION..... 225

ANNEXE. — *Textes législatifs.*

1° Loi du 31 décembre 1917..... 231
2° Loi du 18 avril 1918..... 233
3° Loi du 29 juin 1918..... 234

ADDENDA. — *Projet de loi ayant pour objet la création de nouvelles ressources fiscales*..... 239

INTRODUCTION

I

L'acte sous signatures privées, suivant l'expression de Larombière (Théorie et Pratique des Obligations, T. IV, p. 325) contient lui-même sa définition, et, en effet, il faut ajouter peu pour qu'elle soit complète.

Nous dirons que l'acte sous signatures privées est un écrit probatoire, rédigé sans l'intervention d'un officier public, soit par les parties elles-mêmes, soit par un tiers quelconque, qui constate des conventions et qui est clos et terminé sous la seule signature des contractants.

L'acte sous signatures privées est donc l'œuvre exclusive des parties, qui peuvent ainsi se ménager elles-mêmes une preuve préconstituée.

Cet acte présente bien d'autres avantages pratiques.

Tout d'abord, la loi n'a tracé aucune forme spéciale pour sa rédaction; à part les prescriptions prévues par l'art 1325 C. C. pour les conventions synallagmatiques et l'art. 1326 C. C. pour les conventions unilatérales, les actes sous signatures privées peuvent être rédigés en toute liberté, de la manière qui paraît le plus convenable et toutes les particularités de forme rigoureusement déterminées par la loi du 25 ventôse An XI, pour les actes authentiques, ne leur sont pas applicables.

Une seule condition est essentielle et indispensable, la signature des parties, c'est-à-dire l'apposition en toutes lettres de la main des contractants, de leur nom patronymique.

En réalité, ce nom ne signifie rien par lui-même, mais il puise

toute sa force dans une abstraction, une condensation d'idées, qui font qu'il remplace toute une phrase par laquelle les parties déclarent adhérer au contenu de l'acte; si bien que ce seul mot résume, de la façon la plus complète, la manifestation matérielle du consentement des contractants et donne ainsi la force probante à l'écrit.

En outre, l'acte sous signatures privées, peut être utilisé pour constater toutes sortes de conventions. Il y a quelques exceptions, mais elles sont peu nombreuses. Parmi les contrats pécuniaires, cinq seulement sont solennels : le contrat de mariage (Art. 1394, C. C.); la donation (Art. 931, C. C.); la constitution et la main-levée d'hypothèque (Art. 2127 et 2128, C. C.); la subrogation dans l'hypothèque légale de la femme (Art. 9, Loi du 23 mars 1855 et Art. 1, Loi 13 février 1889); la subrogation dans les droits de créancier consentie par le débiteur (Art. 1250, n° 2, C. C.); Planiol, T. II, p. 339.

De sorte qu'en réalité, l'acte sous signatures privées doit être considéré comme la règle générale de la preuve littérale des conventions, tandis que l'acte authentique en est l'exception.

De plus, l'acte sous signatures privées peut être rédigé, séance tenante, dès que les parties se sont mises d'accord; il n'y a pas d'excuses dilatoires qui sont bien souvent la cause de difficultés, de procès, et qui permettent trop facilement aux parties de modifier leurs intentions.

Cet acte, en outre, dispense des frais et honoraires dûs à l'occasion du ministère d'un officier public.

Enfin il profite d'un régime fiscal privilégié beaucoup moins rigoureux que celui des actes authentiques.

II

Les actes sous signatures privées sont assujettis à deux sortes de formalités fiscales : le Timbre et l'Enregistrement.

La formalité du Timbre consiste dans l'emploi obligatoire, pour la rédaction de l'écrit, d'un papier spécial vendu par l'Etat.

La formalité de l'Enregistrement comprend l'inscription sur un registre administratif tenu par le receveur de l'Enregistrement de l'analyse succincte de l'acte.

Ces deux formalités sont l'occasion de droits, aujourd'hui très élevés, perçus au profit du Trésor et qui sont liquidés d'après des règles fiscales souvent assez compliquées.

Mais ces droits ne sont pas, tout au moins actuellement, la rémunération d'un service rendu par l'Etat; le Timbre et l'Enregistrement ajoutent peu à la force probante de l'acte. En réalité, il y a plutôt deux impôts très lourds perçus sur tous les actes au moyen de ces deux formalités, qui, en somme, se trouvent effacées et placées au second plan n'étant guère plus que de simples moyens de perception.

C'est ainsi qu'on est arrivé à considérer actuellement davantage les droits à acquitter que les formalités à remplir.

Les droits fiscaux du Timbre et de l'Enregistrement sont établis et liquidés d'après des principes tout à fait différents.

Ils peuvent se définir de la façon suivante :

Le droit de Timbre est un impôt perçu sur les actes écrits.

Le droit d'Enregistrement est un impôt perçu sur le fait juridique constaté par l'écrit.

Cependant, comme le fait remarquer M. WAHL dans son Traité de Droit Fiscal (Tome III, Livre II, N° 2) si, en principe, ces définitions sont exactes, elles ne sont pas absolues.

D'une part, en effet, un grand nombre de droits d'Enregistrement sont perçus uniquement sur les écrits, d'où pas de différence avec le droit de Timbre.

D'autre part, le droit de Timbre est appliqué dans de nombreux cas, non pas sur l'écrit, proprement dit, mais sur le contenu, sur les énonciations de l'écrit, sur la mutation qu'il constate. Ce droit de Timbre ne diffère donc pas du droit d'Enregistrement.

En réalité, ces contradictions ont leur explication.

Comme nous le verrons, au cours de nos développements, les droits fiscaux évoluent lentement et cette évolution se manifeste par une tendance très nette chez le législateur à grouper et à transformer ces droits en un impôt unique destiné à les comprendre tous. Il est à remarquer, en effet, que les droits fiscaux du Timbre, de l'Enregistrement, de Transcription, perdent peu à peu de leur individualité pour se confondre en une seule taxe. Le législateur poursuit un double but; tout d'abord, il cherche à rendre ces impôts plus lucratifs et plus équitables, en les transformant en des droits proportionnels au montant des sommes exprimées dans les actes, et, d'un autre côté, il s'efforce d'en faire disparaître la pluralité, tant pour assurer au Trésor une perception plus facile et simplifier les formalités imposées aux contribuables que pour faire disparaître toute idée de juxtaposition d'impôts à l'occasion d'un même acte. Cette tendance, que l'on entrevoit déjà dans la loi du 5 juin 1850 pour les sociétés et les assurances, se précise d'une façon très nette dans les lois du 22 avril 1905, pour les ventes, et du 31 décembre 1917 pour les écrits libératoires.

Mais le législateur dans cette œuvre de synthèse n'a pas toujours respecté les règles et les procédés de la logique fiscale et il lui est arrivé, en se préoccupant plus du but à atteindre que de la nature juridique du droit à percevoir, d'inverser les fonctions fondamentales de ces impôts, notamment comme nous le verrons, dans la loi du 31 décembre 1917 où le timbre est devenu un moyen de perception d'un droit de mutation, alors qu'en réalité il est un impôt de consommation.

Ces dispositions sont évidemment regrettables, mais cependant elles ne doivent être considérées que comme des exceptions aux principes déjà établis; aussi, quoiqu'il en soit, il est néanmoins toujours exact de dire que le timbre est un impôt sur l'écrit et que l'Enregistrement est un impôt sur le fait juridique de l'acte.

III

Avant la promulgation des nouvelles lois budgétaires des 31 décembre 1917, 18 avril 1918 et 29 juin 1918, les actes sous signatures privées jouissaient d'un régime fiscal plutôt favorable et privilégié.

Certes, il ne faudrait pas voir, dans cette situation avantageuse, l'occasion de quelque bienveillance intentionnelle de la part du législateur; en réalité, ce régime de faveur n'était dû qu'aux circonstances elles-mêmes.

Au début du siècle dernier, les actes sous signatures privées étaient d'un usage peu courant, la richesse était, alors, surtout immobilière et il avait paru suffisant au législateur de n'assujettir à l'impôt que les actes sous signatures privées portant mutation de propriété ou de jouissance d'immeubles.

Par la suite, les actes sous signatures privées prirent une extension considérable.

On peut en attribuer la cause à deux faits principaux. D'abord, à l'instruction qui s'était répandue et vulgarisée, et surtout, au développement rapide et prospère des sociétés, des établissements de crédit, des transactions et opérations commerciales de toutes sortes.

A cette époque, le législateur aurait pu, par des dispositions fiscales nouvelles, essayer d'organiser un ensemble méthodique de prescriptions atteignant tous les actes sous signatures privées.

En effet, la richesse mobilière avait considérablement augmenté et il importait à la fois d'assurer au Trésor des ressources nouvelles et d'éviter une inégalité d'imposition entre la propriété immobilière et mobilière. Mais les actes sous signatures privées, notamment en matière commerciale, apparurent d'un contrôle difficile ; en réalité, il est à remarquer que ces sortes d'actes échappent aisément à toute surveillance, dans bien des cas rien ne fait supposer leur existence, on les ignore, ils ne laissent aucune trace.

La situation était embarrassante, elle nécessitait une règlementation d'ensemble fort délicate, l'évolution de l'acte sous

signatures privées était encore trop récente, aussi le législateur préféra procéder par des mesures progressives plutôt que de chercher à édifier de suite un régime fiscal général.

A cet effet, successivement, au moyen de dispositions particulières plus ou moins différentes, il rendit obligatoire les formalités du Timbre et de l'Enregistrement, mais seulement pour quelques actes sous signatures privées, ceux qui lui apparurent les plus importants.

C'est ainsi qu'en dehors des lois organiques des 13 Brumaire et 22 Frimaire An VII, il existe une série de lois fiscales spéciales à un certain nombre d'actes sous signatures privées qui sont, du reste, toujours en vigueur et dont l'application, comme nous le verrons, est parfois assez compliquée.

Cependant, malgré cette législation, on doit reconnaître qu'avant la guerre, tandis que tous les actes authentiques étaient soumis obligatoirement aux formalités fiscales du Timbre et de l'Enregistrement; celles-ci étaient, au contraire, notamment l'Enregistrement, l'exception pour les actes sous signatures privées. Un petit nombre seulement de ces actes était assujetti à l'Enregistrement obligatoire.

Mais le législateur en présence des besoins formidables du Trésor, nécessités par les hostilités, a profondément modifié ce régime privilégié et en remaniant et en complétant les lois existantes, il a soumis les actes sous signatures privées à des règles fiscales étroites, rigoureuses et souvent fort complexes.

Ces nouvelles dispositions fiscales sont contenues dans les lois des 31 décembre 1917, 18 avril 1918 et 29 juin 1918 qui furent successivement votées à l'occasion de la fixation du budget de l'année 1918, c'est-à-dire au cours de la dernière année de la guerre.

La loi du 31 décembre 1917 a pour objet l'ouverture des crédits provisoires pour les dépenses civiles du 1er trimestre 1918. Cette loi a modifié profondément les formalités du Timbre pour les actes sous signatures privées unilatéraux.

Tout d'abord, l'art. 18 a élevé le tarif du Timbre proportionnel des effets négociables et l'a porté de 5 centimes % à 20 cen-

times %. Puis sous les art. 19 à 22 le législateur a institué un nouveau régime de taxe pour les écrits libératoires (Reçus et versements de sommes). Le Timbre fixe de 10 centimes (Timbre des quittances) a été remplacé par un Timbre proportionnel de 20 centimes % et cette nouvelle taxe a été soumise à tout un ensemble de règles spéciales.

La seconde loi fut votée le 18 avril 1918, elle est relative aux mesures contre les fraudes fiscales. Elle comprend toute une règlementation destinée à combattre les fraudes commises dans les déclarations de successions, les actes authentiques et les actes sous signatures privées.

Aux termes de l'art. 7, il est notamment spécifié que les parties dans un acte sous signatures privées ayant pour objet une mutation de propriété, cession de fonds de commerce, échange, partage seront tenues sous les peines édictées par l'art. 8 de terminer l'acte par une déclaration expresse contenant affirmation de la sincérité du prix convenu.

La troisième loi est celle du 29 juin 1918 qui porte fixation du budget de l'année 1918. Cette loi est certainement la plus importante au point de vue des réformes apportées au régime fiscal des actes sous signatures privées.

Les modifications qu'elle renferme concernent à la fois le droit de Timbre et le droit d'Enregistrement.

Tout d'abord la loi du 29 juin 1918 élève le tarif du droit de Timbre.

L'art. 19 est relatif au Timbre de dimension. Les droits sont augmentés des deux tiers, mais les décimes sont supprimés. L'art. 20 s'applique à la taxe annuelle et obligatoire de l'abonnement au Timbre pour les contrats d'assurances contre l'incendie, les contrats d'assurances sur la vie et les contrats de rentes viagères. Les tarifs sont élevés mais sans addition de décimes.

En outre cette loi prévoit l'abonnement obligatoire au Timbre pour les contrats d'assurances contre les accidents corporels ou

les accidents ou risques matériels jusqu'alors assujettis au Timbre de dimension.

Quant aux dispositions relatives à l'Enregistrement, elles sont très importantes :

L'art. 12 soumet à l'Enregistrement obligatoire, dans un délai de trois mois, tous les actes sous signatures privées contenant des conventions synallagmatiques, autres que ceux visés par l'art. 22 de la loi du 11 juin 1859.

L'art. 14 dispose qu'au moment de la formalité de l'Enregistrement un original de l'acte sous signatures privées rédigé sur papier timbré et revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même restera déposé au bureau de l'Enregistrement.

Enfin aux termes des articles 16 et 17, la loi assujettit à une taxe annuelle et obligatoire les polices d'assurances sur la vie et les contrats de rentes viagères ainsi que les contrats d'assurances contre les accidents corporels et les accidents ou risques matériels qui jusqu'alors acquittaient les droits d'Enregistrement au comptant. Moyennant le paiement de cette taxe, la formalité de l'Enregistrement est donnée gratis toutes les fois qu'elle est requise.

IV

C'est l'étude de ce régime fiscal des actes sous signatures privées avec les dernières modifications apportées par les nouvelles lois budgétaires qui formera l'objet et le but de notre essai.

Cette étude comprendra deux parties principales : l'une se rapportant spécialement au droit du Timbre, l'autre concernant le droit d'Enregistrement.

Ainsi nous nous occuperons des modifications apportées par les nouvelles lois au fur et à mesure des développements relatifs aux distinctions que nous avons établies dans les droits fiscaux.

Cette méthode nous a paru préférable. Elle nous fournira, d'abord l'avantage de donner en leur lieu et place les explications nécessaires sur les innovations bursales apportées au régime fiscal des différents actes sous signatures privées et nous

pourrons également grouper, suivant les cas, en évitant de nous répéter, les indications utiles sur les causes, les origines des dispositions nouvelles, ainsi que sur les travaux parlementaires qui ont présidé à leur confection.

Et nous verrons alors, que s'il se dégage de cet ensemble un gros effort législatif dans le domaine fiscal, malheureusement il n'est pas à l'abri de bien des critiques. L'œuvre entreprise était délicate, elle est ébauchée, mais elle n'est pas au point, elle a besoin de nombreux perfectionnements.

Le gouvernement qui présentait ces lois, pressé par le temps et les circonstances, mais désireux de les faire aboutir, dut à maintes reprises, devant les exigences de la Chambre et du Sénat, accorder trop de concessions importantes. Et c'est là une des principales raisons qui font que ces lois manquent d'ensemble, paraissent incomplètes, n'atteignent qu'imparfaitement le but visé, et souvent, dans bien des cas, sont difficilement applicables.

PREMIÈRE PARTIE

Le Timbre

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE

Les différents timbres - Leurs modes de paiement

§ 1. — Les différents timbres

Nous rappellerons brièvement qu'en France, sous le régime monarchique, il n'existait qu'un seul Timbre, institué par l'ordonnance du 2 juillet 1673 : le Timbre de dimension.

Mais le décret-loi du 12 décembre 1790, sanctionné le 19 février 1791, art. 5, établit pour la première fois un Timbre gradué applicable aux lettres de change et aux effets de commerce. Ce Timbre fut maintenu par la loi du 13 Brumaire An VII, art. 14.

Par la suite, le législateur, pour accroître les ressources du Trésor, fut encore amené à modifier le Timbre de dimension, à le transformer et à créer ainsi plusieurs variétés de Timbres, avec des tarifs spéciaux, des règles particulières et auxquels furent assujetties d'après leur nature, certaines catégories d'écrits.

Ces différents Timbres peuvent être classés en trois groupes :

1° Le Timbre de dimension qui est le plus ancien et dont la quotité varie avec la surface du papier employé pour la rédaction des écrits.

2° Le Timbre proportionnel et le timbre gradué dont le taux progresse avec l'importance des sommes énoncées (Timbre des effets de commerce; taxe annuelle et obligatoire des assurances; taxe sur les paiements; Timbre gradué des quittances).

3° Et enfin les Timbres spéciaux qui ont été créés pour des écrits auxquels il était difficile d'appliquer le Timbre de dimension ou le Timbre proportionnel et pour lesquels il a été nécessaire d'édicter des règles particulières. Ces Timbres eux-mêmes peuvent être répartis en deux catégories différentes :

a) Les Timbres fixes (Timbre quittance de 10 centimes, de 25 centimes, Timbre du chèque de 10 centimes et de 20 centimes).

b) Et les timbres spéciaux de dimension dont la quotité varie avec la superficie du papier mais qui n'est pas celle du Timbre de dimension (Timbre des affiches).

Nous avons à examiner ces différents Timbres dans leur application aux actes sous signatures privées.

Cette étude comprendra trois chapitres : le premier se rapportera au Timbre de dimension, le second au Timbre proportionnel et au Timbre gradué et le troisième au Timbre fixe.

Mais auparavant il nous a paru indispensable de donner quelques indications sur les modes de paiement du droit de Timbre.

§ 2. — Les modes de paiement de l'impôt du Timbre

La loi du 13 Brumaire An VII, a institué trois procédés différents pour le paiement des droits de Timbre :

1° Tout d'abord le papier de la Débite; l'Etat s'étant réservé la fabrication et la vente d'un papier spécial, obligatoire pour la rédaction des actes écrits, et portant l'empreinte du Timbre. Le législateur a prévu deux sortes de papier timbré : le papier timbré de dimension qui comporte cinq formats différents et les coupons de commerce qui sont actuellement de 29 quotités.

2° Le Timbre à l'extraordinaire. Ce procédé permet aux particuliers d'employer des papiers d'une autre dimension ou d'une autre qualité que ceux fournis par l'Etat, mais ils doivent être

timbrés avant tout usage. Lorsqu'il s'agit du Timbre de dimension, le timbrage peut s'effectuer au bureau de la Direction départementale qui appose une vignette humide en haut et du côté droit de la feuille (Art. 7, Loi du 13 Brumaire An VII), mais pour les Timbres proportionnels, gradués ou fixes, les papiers destinés à recevoir le Timbre à l'extraordinaire doivent être envoyés à Paris à l'Atelier général.

3° Le visa pour Timbre. Ce mode de paiement consiste dans une simple mention de recette apposée sur l'acte par le receveur de l'enregistrement; mais depuis la création des Timbres mobiles, le visa pour timbre n'est plus guère employé que dans des cas tout à fait particuliers (amendes; coupons supérieurs à 20.000 francs; effets souscrits sur des coupons inférieurs à la quotité prescrite, mis en circulation et présentés à l'Enregistrement dans les 15 jours de la date (Art. 2, Loi du 5 juin 1850); droits en débet; actes exemptés de timbre).

Mais ces modes de paiement prévus par la loi de Brumaire étaient insuffisants et pour faciliter l'acquittement et la perception des droits, le législateur a institué successivement d'autres procédés de paiement.

4° L'emploi des Timbres mobiles. Leur création fut progressive. Tout d'abord on institua les Timbres mobiles proportionnels remplaçant les coupons de commerce et le visa pour Timbre; puis les timbres mobiles de dimension dont l'oblitération ne peut être faite que par le receveur de l'Enregistrement; enfin les Timbres mobiles fixes (Timbre des quittances) qui sont apposés et doivent être annulés par les contribuables eux-mêmes.

5° Le paiement par états, qui s'effectue sans opposition matérielle d'empreinte ou de vignette et sans visa; le droit est perçu sur un relevé fourni périodiquement par le contribuable (Compagnie des Chemins de fer, commerçants.)

6° L'abonnement au Timbre qui consiste dans la substitution d'une taxe annuelle au paiement du droit de Timbre au comptant. (Sociétés, Compagnies d'assurances).

Nous ajouterons l'imputation et la compensation qui peuvent

également permettre d'effectuer le paiement des droits de Timbre lorsqu'il existe un compte entre le Trésor et le contribuable, notamment dans le cas où l'impôt est payé sur états ou par abonnement.

CHAPITRE PREMIER

LE TIMBRE DE DIMENSION DES ACTES SOUS SIGNATURES PRIVÉES

Nous dirons tout d'abord que l'impôt du Timbre de dimension est acquitté : en principe, par l'emploi du papier de la débite ; ou bien encore par le timbrage à l'extraordinaire ou par l'apposition du Timbre mobile ; quant au visa pour Timbre, il est exceptionnellement usité depuis la création des Timbres mobiles.

Nous allons étudier dans quelles conditions cet impôt est applicable aux actes sous signatures privées et examiner, également, quelle en est la quotité, la force probante et les sanctions prévues par le législateur.

SECTION I

Conditions d'application

En nous reportant à la loi organique du 13 Brumaire An VII, nous voyons, tout d'abord, que les actes sous signatures privées se trouvent compris dans la règle générale relative à l'emploi obligatoire du Timbre de dimension et qu'en même temps des dispositions spéciales ont été prévues pour soumettre ces actes à l'impôt.

La loi de Brumaire a posé ce principe fondamental : l'emploi du Timbre de dimension est obligatoire en raison même de la création matérielle d'un acte écrit.

Cette règle fiscale se trouve contenue dans l'Article 1 de la loi du 13 Brumaire An VII, ainsi conçu :

ART. 1. — « La contribution au Timbre est établie sur les papiers destinés aux actes civils et judiciaires et aux écritures qui peuvent être produites en justice et y faire foi. »

En réalité cette disposition aurait pu suffire pour soumettre à l'impôt du Timbre de dimension les actes sous signatures privées, mais ces actes sont spécialement visés dans l'article 12 de la loi de Brumaire.

ART. 12. — « Sont assujettis, au droit de Timbre établi en raison de la dimension, tous les papiers employés pour les actes et écritures soit publics, soit privés...

« § 10. — Les actes entre particuliers sous signatures privées... »

et l'article 12 ajoute :

« § 11. — Et généralement tous les actes et écritures, soit publics, soit privés devant ou pouvant faire titre ou être produits pour obligation, décharge, justification, demande ou défense... »

De ces textes, articles 1 et 12 de la loi de Brumaire, il résulte donc que tous les papiers destinés à la rédaction des actes sous signatures privées sont soumis à l'impôt du Timbre de dimension.

L'impôt est dû, en ce sens, que le Timbre de dimension atteint l'écrit qui est destiné à servir de titre, c'est-à-dire qui est établi dans le but de créer une preuve durable et utile de la convention intervenue entre les parties. La rédaction de l'acte est donc la condition suffisante et nécessaire de l'exigibilité du droit, elle le fait générateur de l'impôt.

Cependant malgré les termes généraux du § 11 de l'Art. 12 « devant ou pouvant faire titre » si l'écrit n'est pas rédigé en vue de procurer une utilité juridique, alors même que cette utilité pourrait en résulter éventuellement, il ne constitue pas un titre et n'est pas atteint par l'impôt. C'est ainsi que les

écritures privées qui ne sont pas destinées à servir de titres ne sont pas soumises au Timbre, tant qu'elles ne sont pas produites en justice.

Mais les actes sous signatures privées dont nous nous occupons, qui sont des titres probatoires que les parties se ménagent elles-mêmes, sont, au contraire, assujettis au Timbre de dimension et doivent être rédigés sur papier timbré.

Il est évident que le Timbre n'est obligatoire qu'autant que l'écrit est signé par les parties. L'écrit non signé ne serait qu'un document sans valeur et ne pourrait être considéré comme ayant été rédigé dans le but de constituer un titre.

Mais à cette règle générale, qui soumet au Timbre de dimension tous les actes sous signatures privées, le législateur a apporté un certain nombre d'exceptions.

En effet, successivement, il a assujetti certains actes sous signatures privées à des timbres spéciaux plus lucratifs pour le Trésor que le Timbre de dimension; tandis que d'autres, au contraire, ont été dispensés de tout droit de Timbre.

Nous étudierons les Timbres spéciaux des actes sous signatures privées dans les deux chapitres qui vont suivre (Timbre proportionnel, chapitre 2, et Timbre fixe, chapitre 3); mais nous nous occuperons ici des actes sous signatures privées dispensées du Timbre de dimension ainsi que des règles particulières relatives à l'usage de l'acte sous signatures privées non timbré.

§ 1. — Actes sous signatures privées dispensés du timbre

Certains actes sous signatures privées ont été dispensés de tout droit de Timbre. Ces exceptions au principe général, sont contenues dans les lois suivantes :

1°) La loi de Brumaire, Art. 16 § 8, qui a dispensé du Timbre de dimension toutes les quittances inférieures à 10 francs « lorsqu'il ne s'agit pas d'un acompte ou d'une quit-

tance finale sur plus forte somme ». Cette disposition a été maintenue par les lois du 23 août 1871 et du 31 décembre 1917. (Voir Chapitre 11, Section 3, § 3.)

En outre, le § 10 du même article dispense également du Timbre de dimension « les pétitions présentées au Corps législatif, les demandes de congé ou de secours, les pétitions des déportés tendant à obtenir des certificats de résidence, passeports, passages pour retourner dans leur pays. »

Mais comme nous allons le voir, ce régime fiscal des pétitions a été sensiblement modifié par la loi du 29 mars 1897

2°) La loi du 22 avril 1905, qui a affranchi de tout droit de Timbre les minutes, originaux, expéditions des actes de vente, licitation, partage ou échange d'immeubles ;

3°) La loi du 12 août 1919, Art. 7, qui a exempté de tout droit de Timbre, les contrats, quittances et généralement tous les actes ou formalités exclusivement relatifs à l'application de la loi du 27 novembre 1918 ayant pour objet le remembrement de la propriété rurale.

Nous allons examiner ces différentes exceptions :

A. — Régime des pétitions.

On appelle pétition toute réclamation adressée par un particulier aux représentants des pouvoirs publics à l'occasion d'intérêts privés ou dans un intérêt général.

En principe, les pétitions suivent la règle commune relative au Timbre des actes sous signatures privées, elles doivent être faites sur papier timbré. L'Art. 12, § 9, de la loi de Brumaire An VII, dispose :

« Sont assujettis au droit de Timbre établi en raison de la dimension :

« Les pétitions et mémoires, même en forme de lettres, présentés au Ministre, à toutes autorités, aux Trésoriers généraux, aux Administrations ou Etablissements publics. »

C'est en vertu de l'application de cette règle que toute demande tendant à obtenir, soit une dispense, soit une remise d'impôt, soit une restitution de droits indûment perçus, soit

une remise d'amende, doit être rédigée sur papier timbré. De même les demandes de bureaux de perception, de recette buraliste, de débit de tabacs, demande en autorisation de construire dans les limites d'une zone militaire, demande en remboursement de cautionnement, de permis de chasse, etc... mais l'Art. 42 de la loi du 29 mars 1897 est venu tempérer la rigueur de cette disposition et la rendre plus équitable en décidant : « Lorsqu'à la suite d'une réclamation reconnue fondée, il y aura lieu de rembourser des contributions, droits ou taxes indûment perçus, le Trésor, le département, la commune ou l'établissement public, pour le compte duquel la perception a été faite, remboursera au pétitionnaire, en même temps que le principal, le montant des droits de Timbre auquel aura été assujettie la pétition, conformément à l'Art. 12 de la loi du 13 Brumaire An VII. En ce qui concerne les réclamations en décharge ou en réduction des contributions directes ou des taxes assimilées, les frais de Timbre de la demande introductive d'instance, sauf le cas d'exemption prévu par l'Art. 28 de la loi du 21 avril 1832, sont compris dans les dépens de l'instance et les Art. 62 et 63 de la loi du 22 juillet 1889 leur sont applicables. »

Cette restitution du Timbre des pétitions n'a lieu que lorsqu'il s'agit d'un droit irrégulièrement perçu, c'est-à-dire lorsque la restitution est fondée sur une erreur des agents du Trésor. Il en est autrement lorsqu'il s'agit d'une remise à titre gracieux, d'une restitution purement volontaire, basée sur une erreur commise par les contribuables eux-mêmes, ou bien d'un droit réellement exigible lorsqu'il a été perçu et qui a depuis cessé de l'être par l'événement d'un fait nouveau.

(Demande en remboursement du droit perçu sur l'Enregistrement d'un contrat de mariage non suivi de célébration. Solution du 8 septembre 1897 D. P. 98-II-230).

Somme toute, la loi de 1897 n'a pas introduit une exception à la règle générale de l'article 12; elle permet seulement une restitution qui antérieurement n'était pas autorisée.

La sanction de cette obligation de soumettre toute pétition au Timbre consiste dans le rejet de la demande, c'est-à-dire le

refus d'étudier la pétition et de lui donner suite; en pratique, l'administration avertit le pétitionnaire que sa demande n'est pas acceptable sous la forme où elle est présentée, et en fait, elle ne relève pas la contravention et ne réclame pas l'amende.

Dans son article 16 § 10, la loi de Brumaire a édicté diverses exceptions que nous avons rappelées ci-dessus, mais une circulaire n° 315 de la Direction générale des Contributions indirectes en date du 23 décembre 1898 a rassemblé comme suit les diverses exemptions de droit de timbre en cette matière, savoir :

Les pétitions adressées aux Chambres;

Les demandes de secours;

Les demandes de congé, changement, indemnité, avancement, présentées hiérarchiquement par les employés;

Les demandes de renseignements formés par les pensionnaires de l'Administration au sujet des arrérages de leur pension, mais toutes autres demandes relatives soit aux pensions de retraite, soit au cautionnement sont soumises à la formalité du Timbre;

Les lettres adressées par les Sénateurs, Députés, dans l'intérêt des tiers toutes les fois qu'elles ont le caractère de simple recommandation;

Les pétitions ou correspondances envoyées au Ministre ou à l'Administration des Douanes, par les Chambres de Commerce quand elles ont pour objet des questions d'intérêt général;

Les réclamations ayant simplement pour objet des retards dans la solution des demandes primitives;

Les demandes d'autorisation formées par les détaillants d'alcools dénaturés en exécution de l'art. 32 du règlement d'administration publique du 1er juin 1898.

Nous ajouterons les pétitions relatives à la liste des jurés consulaires.

Les réquisitions en vue d'obtenir la communication des brevets d'invention.

Les réclamations relatives au cadastre.

Les demandes en réduction ou en décharge des Contributions directes adressées au Préfet ou au Sous-Préfet, pour les cotes au-dessous de 30 francs. (Loi du 13 juillet 1903, art. 17).

Les demandes en réduction ou en décharge des Contributions directes présentées à la Mairie sous forme de déclarations pendant le mois qui suit la publication des rôles. Le contribuable pouvant ne pas indiquer sur le registre déposé à la mairie l'objet de sa demande mais en faire l'exposé dans une note sous enveloppe annexée au registre des réclamations. (Loi du 21 juillet 1887, art. 2 et Loi du 6 décembre 1897, art. 13).

Les demandes de bulletin n° 2 du casier judiciaire. (Art. 37, Loi du 28 avril 1893).

B. — Loi du 22 avril 1905.

Par application des règles que nous avons énoncées, les actes soit notariés, soit sous signatures privées, soit judiciaires portant vente ou échange d'immeubles se trouvaient soumis au Timbre de dimension. La loi du 22 avril 1905 a consacré une exception en leur faveur. Elle a affranchi de tout droit de Timbre les minutes, originaux et expéditions des actes ou procès-verbaux de vente, licitation ou échange d'immeubles.

L'intention du législateur dans cette réforme a été d'établir plus d'équité dans la perception du droit de mutation et de supprimer un droit fixe viciant le principe de la proportionnalité adoptée en matière d'Enregistrement.

Cette suppression de la taxe du Timbre a été remplacée par une majoration du droit de mutation.

Le droit de vente était, avant la loi de 1905, fixé à 5 fr. 50 % en principal (art. 52, loi du 28 avril 1816) se décomposant de la façon suivante : 4 francs % (loi du 22 Frimaire An VII, art. 69, § 7, n° 1), plus 1 fr. 50 % droit de transcription (art. 25, Loi du 21 Ventôse An VII), soit avec les décimes 6 fr. 875 %. Ce tarif a été porté à 7 % sans décimes.

Pour les échanges le tarif était de 3 fr. 50 % en principal (Art. 4, Loi du 21 juin 1875) se décomposant : 2 % (Loi du 22 Frimaire An VII, art. 69, § 5, n° 3), plus 1 fr. 50 % droit de transcription, soit avec les décimes 4 fr. 375 %. Ce tarif a été porté à 4 fr. 50 % sans décimes.

Dans les deux cas l'augmentation a donc été de 0 fr. 125 %.

Une remarque est à faire au sujet de l'application de ce tarif. Le droit de 7 % n'est applicable qu'aux actes qui d'après l'art. 52 de la loi du 28 avril 1816 étaient assujettis au tarif de 5 fr. 50 % en principal y compris les droits de transcription. (Vente et actes équipollents, c'est-à-dire licitation au profit d'un étranger, retour d'échanges, déclaration de command faite dans les 24 heures) ; mais il ne s'applique pas aux actes passibles du droit de 4 francs %, soit 5 francs % avec les décimes, qui sont dispensés de transcription : licitation au profit d'un copartageant (22 Frimaire An VII, Art. 69, § 7, N° 4), soultes de partages (22 Frimaire An VII, Art. 69, § 7, N° 5). En effet, la différence entre les anciens tarifs de 4 % et de 5 fr. 50 % provient du droit de transcription 1 fr. 50 % dont étaient passibles les actes assujettis au tarif de 5 fr. 50 % et non ceux imposés à 4 %. Le droit de 7 francs % qui comprend le droit de transcription ne peut donc pas s'appliquer à des actes qui en sont dispensés et qui conservent leur ancien tarif ; mais ce qu'il y a de curieux à noter c'est que la compensation certainement voulue par le législateur entre l'exemption du droit de Timbre et la majoration du droit d'Enregistrement n'existe pas pour ces actes encore soumis à leur ancien tarif de 4 francs %. Ils conservent l'ancien tarif et ils sont exemptés de Timbre, sauf cependant le cas de partage avec soultes dont la disposition principale qui est le partage reste passible de l'impôt.

L'article 6 de la loi ne dispense du Timbre que « les procès-verbaux de vente, licitation ou échange d'immeubles ». Cependant cette énumération n'est pas limitative. L'Administration a décidé que les conventions prévues par l'article 6, comprenaient en outre « les actes d'adjudications, les reventes, les cessions, les rétrocessions, retraits de remeré exercés après l'expiration des délais fixés dans le contrat primitif, déclarations de command emportant mutation lorsque ces actes ont pour objet des immeubles et qu'ils sont passibles du droit proportionnel d'Enregistrement *avec ou sans addition du droit de transcription* ».

Quant aux échanges, l'exemption du droit de Timbre leur est acquise dès lors qu'ils se rapportent à des immeubles. Il doit en être ainsi non seulement de ceux soumis au droit nouveau de

4 fr. 50 %; mais encore de ceux que la loi du 3 novembre 1884 impose d'un droit de faveur de 20 centimes % (échange d'immeubles ruraux bâtis ou non bâtis).

Cependant les parties pour échapper au droit de Timbre auraient pu réunir en un seul contrat les conventions les plus diverses dont l'une seulement et parfois même celle de la moindre importance aurait été une vente immobilière. Le législateur pour éviter cette fraude a décidé que l'exemption cesserait d'être applicable dans le cas où l'acte contiendrait des dispositions indépendantes.

Déjà les articles 10 et 11 de la loi du 22 Frimaire assujettissaient à un droit spécial toute déclaration qualifiée disposition étrangère à l'acte principal. Mais, en cette hypothèse, il ne s'agissait que d'un droit fixe d'Enregistrement de 3 fr. 75 et les parties s'abstenaient le plus souvent de soulever des contestations ou tout au moins d'entamer une procédure pour une somme aussi minime. Sous le régime de la loi de 1905 la question présente une plus grande importance, c'est que l'insertion dans l'acte d'une stipulation qui ne se rattache pas directement à la vente a pour résultat de rendre exigible le droit de Timbre indépendamment de l'amende encourue.

La question est souvent très délicate. La loi de Frimaire définit les dispositions indépendantes celles qui « ne dérivent pas nécessairement l'une de l'autre » (art. 11). Pour apprécier cette dépendance le receveur n'a pas à tenir compte de l'intention des parties mais du caractère juridique de l'acte. L'administration (Inst. 2741, § 2) décide que « deux dispositions sont indépendantes lorsqu'elles ne sont pas corrélatives, c'est-à-dire lorsqu'elles ne sont pas réciproquement la cause déterminante, la cause judirique l'une de l'autre. »

Ainsi, on ne doit pas considérer comme indépendantes toutes les clauses qui ont pour but d'habiliter une des parties (autorisation donnée par le mari à la femme) le remploi au moment de l'acquisition, et généralement toutes les clauses qui sont considérées comme des augmentations du prix de vente.

Au contraire sont indépendantes les conventions relatives à la quittance du prix donné par un tiers créancier du vendeur ou

l'acceptation de la délégation du prix. Observation faite que la délégation de prix contenue dans un acte de vente est exempte du droit proportionnel quand le titre du créancier est enregistré mais si ce titre n'a pas été soumis au droit celui-ci devient exigible sur l'acte contenant la délégation (Loi du 22 Frimaire An VII, Art. 69, § 3, N° 3). Mais qu'il soit perçu un droit fixe ou un droit proportionnel, l'impôt du Timbre est exigible. De même le cas de vente moyennant une rente reversible sur la tête du survivant des vendeurs.

Mais il est à remarquer que ces différentes questions relatives aux dispositions indépendantes se rencontrent également en matière d'Enregistrement, si bien que la solution est la même en matière de Timbre pour l'application de la loi du 22 avril 1905, puisque les clauses non imposables à un droit particulier ne peuvent être considérées comme indépendantes

L'article 7 de la loi de 1905 prévoit, en outre, certaines exceptions spéciales pour des dispositions qui, indépendantes en matière d'Enregistrement ne le sont pas en matière de Timbre :la procuration donnée pour toucher le prix ou la soulte ou pour vendre, ainsi que toute déclaration de command contenue en l'acte même ou encore tout paiement par subrogation effectué par un tiers en l'acquit de l'acquéreur. Ces actes sont rédigés sur papier libre, mais ces exceptions ne peuvent être étendues en dehors des cas limitativement déterminés.

C. — Lois du 27 novembre 1918 et du 12 août 1919.

La loi du 27 novembre 1918 a pour objet l'amélioration de l'exploitation agricole. A cet effet, lorsque sur le territoire d'une ou de plusieurs communes limitrophes, les propriétés non bâties sont morcellées et dispersées, il peut être procédé au remembrement des terres par voie d'échanges. En principe, ces échanges se font en nature et le paiement d'une soulte n'est autorisé qu'exceptionnellement (art. 3). Les opérations sont conduites par une association syndicale de propriétaires constituée conformément aux lois du 21 juin 1865 et du 22 décembre 1888. Une commission présidée par le juge de paix et composée du directeur départe-

mental des Contributions directes, du directeur départemental de l'Enregistrement, du directeur des Services agricoles, d'un notaire désigné par le préfet et de quatre propriétaires, tranche en dernier ressort, les contestations soulevées entre les membres de l'association.

Afin de faciliter les échanges le législateur aux termes de l'art 7 de la loi du 12 août 1919 a dispensé des droits de Timbre, d'Enregistrement et d'Hypothèque toutes les formalités et tous les actes faits à l'occasion de ces remembrements collectifs.

§ 2. — Usage de l'acte sous signatures privées non timbré

Faire usage d'un acte, c'est en tirer tout ou partie des effets juridiques. Dans un sens général, il y a donc usage d'un acte ou d'un écrit toutes les fois qu'une partie l'invoque et l'utilise, soit devant un Tribunal, soit à l'occasion d'un acte public.

En ce qui nous concerne nous dirons tout d'abord, que dans la loi de Brumaire, le législateur a établi une distinction entre l'usage des écritures privées non timbrées et l'usage de l'acte sous signatures privées non timbré.

A. *Ecritures privées*. — Nous avons vu, art. 1 et 12, § 11, que certains écrits ne sont pas soumis au droit du Timbre au moment de leur rédaction; ce sont tous ceux qui n'ont pas pour but de constituer un titre; mais ces écrits peuvent par la suite devenir très utiles comme pièces justificatives et peuvent même présenter la valeur d'un titre (lettres missives) lorsque les parties les utilisent ou les produisent au cours d'une instance.

Dans ce cas ces écrits deviennent passibles du droit de Timbre, cette prescription est contenue dans l'art. 30 de la loi de Brumaire ainsi conçu :

ART. 30. — « Les écritures privées qui auraient été faites sur papier non timbré, sans contravention aux lois du Timbre, quoique non comprises nommément dans les exceptions, ne pourront être produites en justice sans avoir été soumises au

Timbre extraordinaire ou au visa pour Timbre à peine d'une amende de 30 francs outre le droit de Timbre. »

(Amende réduite à 5 francs, art. 10, L. du 16 juin 1824.)

Cette amende ne peut être réclamée qu'à l'auteur de la production qui en est personnellement débiteur.

B. *Acte sous signatures privées non timbré.* — Les dispositions relatives à l'usage de l'acte sous signatures privées non timbré sont contenues dans les articles 13 et 24 de la loi du 13 Brumaire An VII.

L'art. 13 est relatif aux actes faits et passés à l'étranger ou aux colonies françaises qui doivent être timbrés avant tout usage en France.

L'art. 24 fait défense aux officiers ministériels d'agir et aux juges de prononcer aucun jugement sur un acte ou effet de commerce non écrit sur papier timbré ou non visé pour Timbre.

a) *Production en justice.*

Cette prohibition faite au juge de connaître un acte non timbré semble devoir empêcher en justice la production de tout écrit à moins de l'accomplissement de la formalité du Timbre et le paiement de l'amende; cependant en fait, il n'en est rien. Le prétexte invoqué est que la justice deviendrait impossible, si les droits souvent très élevés devaient être acquittés avant même l'introduction de l'instance, et qu'il convient, autant que possible, de réduire les frais de justice, car la formalité du Timbre entraîne celle de l'Enregistrement. De sorte que, l'administration réclame les droits de timbre et l'amende, que si elle établit que le jugement a été rendu sur un titre produit non timbré.

Encore cette réclamation du Timbre et de l'amende, est-elle subordonnée à la condition que l'Administration soit en possession du titre. (Art. 31 de la loi de Brumaire, An VII).

Cependant, en fait, la jurisprudence permet à l'Administration, lorsque la partie se refuse à représenter l'acte et qu'il est bien établi qu'il en a été fait usage, de fixer arbitrairement les droits exigibles, sauf à liquider exactement, si la partie consent

ensuite à présenter le titre. La contrainte peut comprendre indistinctement les droits de Timbre dans la somme fixée d'office.

b) *Acte passé en conséquence d'un autre.*

L'article 13 de la loi du 16 juin 1824 a accordé aux officiers ministériels une facilité particulière qui a été étendue aux huissiers par la loi du 22 avril 1905, art. 10. Ces lois disposent que : les notaires, les huissiers, les greffiers, secrétaires et autres officiers publics pourront faire des actes, en vertu et par suite d'actes sous signatures privées non enregistrés, mais sous la condition que chacun de ces actes sous signatures privées demeure annexé à celui dans lequel il se trouvera mentionné, qu'il sera soumis en même temps que lui à la formalité de l'Enregistrement et que les officiers publics ou secrétaires seront personnellement responsables, non seulement des droits d'Enregistrement et de Timbre, mais encore des amendes auxquelles les actes sous signatures privées se trouveront assujettis.

Cette disposition vise principalement les droits d'Enregistrement, il en résulte néanmoins que les actes sous signatures privées ainsi annexés n'ont pas besoin d'être préalablement timbrés ; l'amende sera due et perçue au moment de l'Enregistrement, mais l'acte passé en conséquence sera valable.

Cette interdiction de faire usage d'un acte non timbré est limitative et ne concerne que la production en justice ou dans un acte public, de sorte que dans un acte sous signatures privées, on peut mentionner et faire usage d'actes non timbrés sans encourir de contravention.

c) *Enonciation.*

D'autre part, l'officier ministériel dans un acte peut énoncer un écrit, un titre, sans pour cela en faire usage, ce cas se présente lorsqu'il n'existe aucun lien juridique entre l'acte énoncé et celui qui le mentionne. Le législateur a voulu cependant permettre à l'Administration de s'assurer que ces écrits étaient timbrés et enregistrés.

L'article 44 de la loi du 22 Frimaire An VII, prescrit à l'officier public de rappeler la mention de l'Enregistrement et l'ar-

ticle 49 de la loi du 5 juin 1850 impose l'obligation d'indiquer le droit de Timbre payé. Cet article stipule : « lorsqu'un effet, certificat d'action, titre, livre, bordereau, police d'assurance ou tout autre acte sujet au Timbre et non enregistré, sera mentionné dans un acte public, judiciaire ou extra judiciaire et ne devra pas être représenté au receveur lors de l'Enregistrement de cet acte, l'officier ministériel sera tenu de déclarer expressément dans l'acte si le titre est revêtu du Timbre prescrit et d'énoncer le montant du droit du Timbre payé. En cas d'omission, les notaires, avoués, greffiers et autres officiers publics seront passibles d'une amende de 10 francs par chaque contravention. »

Si l'acte énoncé et qui ne doit pas être représenté n'est pas timbré, l'officier public a satisfait à la loi en le déclarant sur papier libre et l'Administration se basera sur cette énonciation pour poursuivre le recouvrement des droits et amendes en dressant procès-verbal.

Cependant une tolérance est accordée aux notaires par un arrêté du Directoire du 22 Ventôse An VII, relatif aux écrits énoncés dans certains actes déclaratifs, tels que les inventaires, partages, contrats de mariage, comptes. Dans ces divers actes l'officier public n'est pas obligé de rappeler la mention d'Enregistrement et le droit de Timbre payé; mais cette règle a été rapportée en ce qui concerne les actions et les obligations par la loi du 31 décembre 1907, article 7.

Il peut arriver qu'il soit matériellement impossible à l'officier ministériel de connaître la situation fiscale d'un titre, par exemple : billets négociables en circulation, acte détenu par des tiers, actes passés à l'étranger. L'Administration admet l'excuse et ne réclame aucune amende personnelle à l'officier public, mais elle poursuivra le recouvrement des droits et amendes qui seront à la charge des parties.

Il est admis que dans un acte sous signatures privées, on peut mentionner un acte non timbré, sans encourir de contravention.

SECTION II

Quotités du Timbre de dimension

Depuis l'édit de 1674 qui a institué le Timbre de dimension, on a toujours respecté les surfaces des différents formats de papier timbré vendu par l'État. Actuellement leurs chiffres compliqués peuvent nous paraître étranges, cependant ils correspondent exactement à des nombres sans fraction de pouces, unités des anciennes mesures. Par contre, le tarif du droit de Timbre de dimension a varié depuis son institution. Ce tarif a été modifié pour la dernière fois par la loi du 29 juin 1918 dont l'article 19 est ainsi conçu :

ART. 19. — « L'article 8, § 1 de la loi du 13 Brumaire An VII est modifié comme suit :

« Droit de Timbre en raison de la dimension du papier :
« La feuille de grand registre : 6 francs.
« La feuille de grand papier : 4 francs.
« La feuille de moyen papier : 3 francs.
« La feuille de petit papier : 2 francs.
« La demi-feuille de petit papier : 1 franc.
« Ces droits ne sont pas sujets aux décimes. »

Le tableau ci-dessous résume la progression du tarif depuis son établissement par la loi organique.

	13 Brumaire An VII	6 Prairial An VII (1° Décime)	28 Avril 1816	2 Juillet 1832	23 Août 1871 (2° Décime)	29 Juin 1918
Grand registre..	1.50	1.65	2.00	3.00	3.60	6.00
Grand papier....	1.00	1.10	1.50	2.00	2.40	4.00
Moyen papier...	0.75	0.825	1.25	1.50	1.80	3.00
Petit papier.....	0.50	0.55	0.70	1.00	1.20	2.00
Demi feuille....	0.25	0.275	0.35	0.50	0.60	1.00

Qu'il s'agisse du Timbre de la débite, du Timbre de l'extraordinaire ou du Timbre mobile, le prix est le même. Aucun supplément n'est perçu pour l'apposition du Timbre à l'extraordinaire et le Timbre mobile est vendu au même prix que la feuille qui correspond aux dimensions du papier auquel il est destiné.

Toutefois, la vente du papier timbré, surtout actuellement, est certainement l'opération la moins avantageuse pour l'Etat.

Lorsqu'il s'agit de liquider le droit sur les formules ou des papiers d'un format différent, la dimension se calcule d'après la surface, quelles que soient la hauteur et la largeur, et toute feuille qui n'a pas exactement l'une des surfaces réglementaires est assujettie à la quotité du droit immédiatement supérieur.

S'il est présenté des feuilles d'une surface plus grande que la plus grande dimension (Plans), ces feuilles sont cependant timbrées à 6 francs.

SECTION III

Force probante du papier timbré de dimension

Conformément à l'art. 3 de la loi du 13 Brumaire An VII, le papier timbré de dimension porte un filigrane particulier, imprimé dans la pâte au moment de la fabrication. En effet, chaque feuille de papier timbré, considérée à la lumière, présente au centre une empreinte circulaire frappée en clair. La loi n'a rien déterminé quant au modèle du filigrane, l'Administration a donc toute liberté pour le modifier; en fait, le filigrane a subi de nombreux changements. Avant 1919, il portait les mots « Papier Timbré-France » disposés autour d'une couronne de feuilles de chêne séparée à la partie inférieure par une étoile. Depuis 1919, cette empreinte a été remplacée par les mots « République Française ». Au milieu se trouve le millésime de l'année de fabrication, au-dessous on distingue une lettre qui est la marque du fabricant.

Le filigrane a pour objet de faciliter le contrôle de la fabri-

cation du Timbre. L'Administration fournit le filigrane ainsi que le dernier chiffre ou les deux derniers chiffres mobiles du millésime. Ces chiffres mobiles sont remis au début de l'année, leur remise est constatée par un procès-verbal contradictoire et une surveillance sévère s'exerce pendant le cours de la fabrication. Ils sont repris avec les mêmes formalités à l'expiration de l'année.

De sorte qu'aucune feuille de papier timbré ne peut porter en filigrane l'indication d'une autre année que celle de sa fabrication et il est impossible que des feuilles de papier timbré soient mises en circulation au cours d'années antérieures au millésime indiqué dans leur filigrane.

C'est ainsi que le filigrane qui sert à faire connaître l'époque de la fabrication et de l'émission du papier timbré présente un caractère d'authenticité et peut servir à prouver la fausseté de la date que les parties ont pu donner à un acte.

Cette question présente un grand intérêt pratique, notamment en matière de testaments olographes.

En effet, le filigrane consacre un millésime indélébile et la jurisprudence est unanime à déclarer qu'il constitue l'élément intrinsèque auquel le juge peut se référer.

Ainsi il a été fréquemment jugé que la preuve de l'inexactitude de la date du testament olographe peut être tirée du filigrane du papier sur lequel le testament est écrit; par exemple lorsque la date du testament est antérieure à l'époque indiquée par le filigrane. La preuve de la fausseté de la date résulte de l'état matériel du testament lui-même, non pas comme preuve légale irrécusable, mais comme preuve de fait soumise à l'appréciation des juges; il n'y a point de preuve irrésistible, de présomption *juris et de jure*; mais en l'absence de toute preuve contraire le juge peut y trouver une justification suffisante de la fausseté de la date du testament.

Cass. 11 mai 1864, D. P. 64-1-294.

Cass. 8 janvier 1879, D. P. 79-1-78. — S. 79-1-65.

C. Bordeaux 12 juin 1876, D. P. 76-2-118.

Trib. Nantes 14 mars 1898, R. p. N° 9261.

D'autre part, le filigrane du papier tout en démontrant la

fausseté de la date peut être pris en considération pour en rétablir la véritable date.

Cass. 8 mai 1855, D. P. 55-1-163.

Cass. 28 juin 1869, D. P. 72-1-32.

Cass. 4 fév. 1879, D. P. 79-1-228.

C. Aix 16 fév. 1881, D. P. 82-2-69.

Cependant la rectification n'en résulte pas d'une façon suffisante quand le temps écoulé entre l'émission et le décès du testateur rend impossible la fixation précise de l'année où le testament a été fait.

Cass. 11 mai 1864, D. P. 64-1-294.

Cass. 31 janvier 1859, D. P. 59-1-66.

Le filigrane du papier timbré présente donc un gros intérêt pratique.

En 1884, des journaux prétendirent qu'il existait dans la circulation des feuilles de papier timbré portant le filigrane de l'année 1885 (*Gazette des Tribunaux*, 4 avril 1884). L'Administration, aussitôt procéda à une enquête. On reconnut que le filigrane des papiers litigieux, était celui de l'année 1883, mais que la partie du linéament antérieur du chiffre 3 se confondait avec des transparences provenant d'un défaut accidentel dans la fabrication du papier. Par note insérée au *Journal Officiel* du 25 avril 1884, l'Administration donna au public l'assurance qu'aucune feuille de papier timbré ne pouvait porter en filigrane l'indication d'une autre année que celle de sa fabrication.

Cependant, actuellement la question du filigrane du papier timbré revient à l'ordre du jour. Depuis le mois de décembre 1919 la Régie a mis en circulation du papier timbré dépourvu de filigrane (demi-feuille de 1 fr.).

Le nouveau papier timbré est du simili-timbre glacé portant le timbre sec et le timbre humide. La fraude et la falsification sont évidemment rendues plus faciles et la preuve possible de la date à l'aide du millésime, un des rares avantages du papier timbré, a disparu.

Cette violation de l'art. 3 de la loi de Brumaire n'a pas été sans émouvoir fortement le public et surtout les officiers ministériels. Mais jusqu'à ce jour aucune circulaire ou décision de

l'Administration n'est encore venue expliquer officiellement cette modification importante, et les préposés de la Régie se bornent à invoquer une crise probable dans la fabrication du papier.

SECTION IV

Les Pénalités

Les peines fiscales en matière de Timbre ont été édictées par les mêmes lois qui ont établi l'impôt; diverses amendes ont été successivement modifiées; actuellement les quotités de ces pénalités en ce qui concerne les actes sous signatures privées sont les suivantes :

a) Acte écrit sur papier non timbré : 50 francs, avec les décimes 62 fr. 50 (Loi du 2 juillet 1862, art. 22). La loi de Brumaire avait fixé cette amende à 30 francs (Art. 26); elle avait été réduite à 5 francs par la loi du 16 juin 1824, art. 10.

b) Acte écrit à la suite d'un autre : 5 francs, avec les décimes 6 fr. 25 (Loi de Brumaire An VII, art. 23 et 26 et loi du 16 juin 1824, art. 10).

Lorsque deux actes sont rédigés sur papier non timbré, il est dû deux amendes, d'abord une de 50 francs et une autre de 5 francs plus les décimes. Ce cas se présente assez fréquemment en matière de testaments suivis de Codicilles renfermant de nouvelles dispositions. Cette décision de l'Administration en date du 28 septembre 1881 est critiquable.

« En effet, pour une misérable question de fiscalité, s'il arrivait aux testateurs d'en tenir compte, ce serait le désordre dans la matière testamentaire. En écrivant le codicille à la suite du testament, c'est encore la meilleure manière d'en éviter la confusion et la perte. Celui qui teste en la forme olographe n'a pas l'habitude comme le notaire de manier le poinçon et la ficelle pour procéder à des annexes. » (BERTON, *Traité pratique du testament olographe*, p. 275.)

c) L'emploi d'un papier ayant déjà servi rend exigible une amende fiscale de 5 francs, avec les décimes 6 fr. 25 ; il peut être encouru des peines correctionnelles, quand l'intention frauduleuse est démontrée (Loi de Brumaire, art. 22 et 26 et loi du 16 juin 1824, art. 10).

d) L'altération de l'empreinte donne lieu à une amende de 5 francs, avec des décimes 6 fr. 25 (Loi de Brumaire An VII, art. 21 et 26 et loi du 16 juin 1824, art. 10).

e) La production en justice par les particuliers d'écritures privées faites sur papier non timbré, sans contravention aux lois du Timbre, donne lieu à une amende de 5 francs, avec les décimes 6 fr. 25 (Loi de Brumaire, art. 30 et loi du 16 juin 1824, art. 10).

En principe, il y a solidarité en ce qui concerne le droit de Timbre et les amendes entre tous les signataires des actes et l'administration peut s'adresser pour le recouvrement de ce droit à l'un ou l'autre des débiteurs (Loi du 28 avril 1916, art. 75).

Cet article, au sujet des amendes, a édicté une remarquable exception au principe de la personnalité des peines. En cas de décès de ceux qui auront contrevenu aux lois sur le Timbre, les droits et amendes seront dûs par leurs successeurs. Les héritiers sont donc responsables et deviennent débiteurs des amendes encourues par leurs auteurs. Cette disposition en matière de testaments permet à l'Administration de réclamer aux héritiers les amendes qui n'auraient pu être exigées puisque les testaments ne sont présentés à la formalité de l'Enregistrement qu'après le décès du testateur.

Les lois de Brumaire et du 28 avril 1816 fournissent les détails de procédure pour constater les contraventions (Art. 31 et 32, loi de Brumaire et art. 75, loi du 28 avril 1816). De ces textes, il résulte que la réclamation du droit est subordonnée à la possession du titre et que le premier acte de poursuite est la rédaction d'un procès-verbal constatant les faits, auquel est annexée la pièce en contravention. Ce procès-verbal n'est pas signifié aux parties, il est porté à leur connaissance par la pro-

cédure de recouvrement instituée par loi du 22 Brumaire An VII, c'est-à-dire par une contrainte.

Si une contestation s'élève, elle est soumise au Tribunal civil et l'instance est également suivie selon la procédure appliquée en matière de droits d'Enregistrement (Lois des 22 Frimaire An VII et 27 Ventôse An IX). La constitution d'un avoué n'est pas nécessaire, il n'y a pas de plaidoiries, mais des mémoires respectivement signifiés.

Il est à remarquer que les amendes en matière de Timbre sont soumises aux doubles décimes et demi comme les droits d'Enregistrement, alors que les droits de Timbre de dimension avant la loi du 29 juin 1918 n'étaient assujettis qu'aux doubles décimes. (Loi du 6 Prairial An VII, art. 1 et loi du 23 août 1871, art. 1).

CHAPITRE II

LE TIMBRE PROPORTIONNEL DES ACTES SOUS SIGNATURES PRIVÉES

Pour toute une catégorie spéciale d'actes sous signatures privées, le Timbre de dimension a été remplacé par le Timbre proportionnel. Sous ce régime la quotité de l'impôt au lieu d'être établie d'après la superficie du papier employé, varie avec l'importance des sommes exprimées dans les actes.

Le législateur par ce moyen, d'abord, a rendu l'impôt plus équitable; il semblait, en effet, véritablement arbitraire d'imposer du même droit l'acte portant sur une somme minime et celui concernant une transaction importante. D'autre part, il a également obtenu au profit du Trésor un rendement de contribution de même nature que le droit d'enregistrement pour des actes, qui, en principe, n'étaient pas assujettis à cette formalité et qui lui échappaient (actes unilatéraux sous signatures privées bénéficiant de l'Enregistrement facultatif ou bien assujettis seulement au droit fixe de 3 fr. 75). De sorte qu'il a réalisé ainsi le principe de l'impôt unique proportionnel, tenant à la fois du Timbre et de l'Enregistrement.

En effet, cet impôt au point de vue de sa quotité et de sa liquidation se rapproche plus du droit d'Enregistrement que du droit de Timbre, mais cependant, on doit reconnaître qu'au point de vue de la perception et de l'acquittement des droits, il a conservé les caractères fondamentaux du droit du Timbre. Le

Timbre proportionnel est toujours un impôt de consommation, il doit être acquitté avant la rédaction de l'écrit, c'est toujours un impôt sur l'écrit. Le titre non timbré ou insuffisamment timbré, présenté à l'Enregistrement pour le paiement des droits proportionnels au moyen du visa ou de l'apposition de Timbres mobiles, se trouverait en contravention avec la loi et par là même serait passible de l'amende.

Nous rappellerons que le Timbre proportionnel peut être acquitté de plusieurs façons :

D'abord par l'emploi du papier timbré de la débite (les coupons de commerce); par l'emploi des Timbres mobiles; par la formalité du visa pour Timbre, mais qui est peu employée depuis la création des Timbres mobiles, ou bien encore par le timbrage à l'extraordinaire; enfin par l'abonnement.

Les actes sous signatures privées soumis au Timbre proportionnel sont les suivants :

1° Les effets de commerce : la lettre de change, le billet à ordre ou au porteur, le mandat de paiement, le Warrant et tout autre effet négociable renfermant une clause d'ordre permettant la circulation par voie d'endossement;

2° Les reconnaissances de dettes : billet simple et obligation non négociable;

3° Les polices d'assurances dont la plupart acquittent l'impôt au moyen de l'abonnement;

4° Et depuis la loi du 31 décembre 1917, les écrits constatant des paiements (écrits libératoires) et les écrits constatant des versements de sommes (reçus).

SECTION I

Les Effets de Commerce et les Reconnaissances de Dettes

Nous avons groupé ensemble les effets de commerce et les reconnaissances de dettes. Ces écrits sont assujettis actuellement

au même régime fiscal ; nous étudierons, d'abord, les lois qui les régissent, puis leurs conditions d'assimilation ; nous examinerons ensuite la situation spéciale du Timbre des Warrants et les pénalités encourues en cas de contravention.

§ 1. — Les lois du régime fiscal des Effets de Commerce et des Reconnaissances de Dettes

Comme nous l'avons vu, c'est le décret loi du 12 décembre 1790 qui a institué le Timbre proportionnel des effets de commerce. Son article 5 soumet à ce droit les lettres de change et les autres effets de commerce ; la quotité du droit fut fixée à « 5 sols par 400 livres ». Ce tarif fut modifié par les lois du 15 Messidor An III, 14 Thermidor An IV et 5 Floréal An V.

La loi de Brumaire An VII sous ses articles 2 et 14 a maintenu ce Timbre proportionnel pour « les effets négociables ou de commerce ». Son article 10 fixait le tarif à 50 centimes 0/00 sans fraction et créait à cet effet 21 coupons de 1.000 en 1.000 francs jusqu'à 20.000 francs ; pour les sommes supérieures à 20.000 francs l'article 11 stipulait que les effets devaient être soumis au visa pour Timbre. Les coupons ne portaient qu'un Timbre sec (art. 4) et sur la partie opposée au Timbre se trouvait une empreinte en noir qui indiquait la somme pour laquelle le coupon pouvait être tiré (art. 10).

Le Timbre proportionnel fut ensuite étendu « aux billets et aux obligations non négociables » par la loi du 6 Prairial An VII, art. 6.

Cette même loi, art. 1, instituait à titre de subvention extraordinaire de guerre un décime par franc en sus du droit d'Enregistrement et de Timbre, ce qui portait le droit proportionnel à 55 centimes 0/00.

Dans un but d'équité fiscale, le mode de fractionnement des coupons fut modifié par la loi du 24 mai 1834 ; à cet effet l'article 18 instituait le coupon de 500 francs et au-dessous, au taux de 25 centimes, et celui de 500 à 1.000 francs au taux de 50 centimes. Le droit pour les sommes supérieures était main-

tenu à 50 centimes o/oo. Cette loi supprimait le décime par franc.

Un nouveau coupon, celui de 300 francs et au-dessous, au taux de 15 centimes, fut créé par la loi du 20 juillet 1837, art. 16.

Les tarifs furent encore modifiés par la loi du 5 juin 1850, art. 1. Cette loi est très importante. L'art. 1 était encore applicable avant la loi du 29 juin 1918. Le droit était fixé à 5 centimes % jusqu'à 500 francs et l'innovation de la loi de 1837 était complétée par la création de 5 coupons de 100 en 100 francs jusqu'à 500 francs. Au-dessus les droits étaient portés à 50 centimes pour les effets de 500 à 1.000 francs, à 1 franc pour ceux de 1.000 à 2.000 francs, 2 francs de 2.000 à 3.000 francs, et ainsi de suite en suivant la même progression et sans fraction. Sous ce régime il existait 25 coupons s'échelonnant de 100 à 20.000 francs.

Nous citerons ensuite :

La loi du 28 mai 1858, art. 13, sur les négociations concernant les marchandises déposées dans les magasins généraux, qui a soumis, comme nous le verrons, au Timbre proportionnel les warrants « endossés séparément des récépissés ».

La loi du 23 août 1871 qui a doublé sous son art. 2 le tarif de la loi de 1850.

ART. 2. — « Ne sont pas soumis à ces deux décimes : 1° les effets de commerce spécifiés en l'article 1 de la loi du 5 juin 1850 dont le tarif est porté au double... »

Mais ces droits furent ensuite triplés par la loi du 19 février 1874, art. 3, pour finalement être réduits des deux tiers par la loi du 22 décembre 1878, art. 1.

Cette même loi du 19 février 1874, art. 3, fractionnait le coupon de 500 à 1.000 francs, de 100 francs en 100 francs et créait ainsi quatre nouveaux coupons ce qui portait leur nombre total à 29 s'échelonnant régulièrement de 100 francs en 100 francs jusqu'à 1.000 francs et de 1.000 francs en 1.000 francs jusqu'à 20.000 francs.

Puis la loi du 29 juillet 1881, dont l'art. 5, en disposant « que

le droit serait gradué de 100 en 100 francs » a étendu le bénéfice du fractionnement aux effets de plus de 1.000 francs.

Enfin la loi du 31 décembre 1917, art. 18, qui a élevé le droit proportionnel des effets négociables et non négociables de 5 centimes % à 20 centimes % ou fraction de 100 francs.

Ces droits sont acquittés, en principe, au moyen des coupons de commerce, papiers timbrés spéciaux pour les effets de commerce et les reconnaissances de dettes, qui sont de 29 quotités allant de 100 francs en 100 francs jusqu'à 1.000 francs et de 1.000 francs en 1.000 francs jusqu'à 20.000 francs ; ou bien encore à l'aide du visa pour Timbre, et des Timbres mobiles.

C'est la loi du 27 juillet 1870, art. 6, qui a autorisé l'emploi des Timbres mobiles proportionnels pour les effets créés en France ; 29 quotités correspondent à celles des coupons de commerce et 4 Timbres mobiles supplémentaires pour les sommes de 20.000 francs à 60.000 francs par tranches uniformes de 10.000 francs, ont été créés par le décret du 8 juillet 1885, article 1. Soit un total de 33 quotités.

L'emploi du Timbre mobile est facultatif, les parties ont le choix entre les divers moyens d'acquitter l'impôt ; mais le Timbre mobile, ainsi que, du reste, le visa, présente l'avantage très important de pouvoir bénéficier du fractionnement pour les effets de plus de 1.000 francs. Cet avantage, comme nous l'avons vu, a été accordé par la loi du 29 juillet 1881, art. 5, qui dispose que le droit proportionnel sera « gradué de 100 francs en 100 francs » mais il n'existe de coupons de 100 francs en 100 francs que jusqu'à 1.000 francs, au-dessus les coupons vont de 1.000 francs en 1.000 francs ; tandis que le Timbre mobile permet l'apposition de timbres de 1.000 francs et de timbres de 100 francs correspondant au montant de l'effet.

En outre, l'Administration autorise l'emploi simultané d'un coupon de commerce et d'un Timbre mobile.

Ainsi on peut utiliser un coupon d'une quotité inférieure au

droit correspondant et compléter le droit à l'aide d'un Timbre mobile.

Pour les effets créés en France, le Timbre mobile est apposé avant tout usage au recto de l'effet, à côté de la signature du souscripteur. Chaque Timbre est oblitéré au moment de son apposition par le souscripteur qui indique à l'encre usuelle sur le Timbre mobile : le lieu, la date de l'oblitération et sa signature. (Décret du 19 février 1874, art. 3 et 4).

Les Timbres mobiles proportionnels présentent de plus un gros avantage pratique.

Aux termes de l'art. 1 du décret du 8 juillet 1885, « le paiement des droits de Timbre des effets négociables peut être constaté au moyen de l'apposition de plusieurs Timbres mobiles, même pour les effets d'une valeur supérieure à 60.000 francs pour lesquels il n'est pas créé de Timbres spéciaux. »

Cette disposition est très importante, elle a solutionné une question vivement débattue et controversée, relative à la nécessité de la formalité obligatoire du visa pour les effets supérieurs à 20.000 francs. (Loi du 13 Brumaire An VII, art. 11 et décret du 27 juillet 1850, art. 1).

Avant la loi de 1885, il n'existait aucun texte permettant d'acquitter l'impôt d'un effet créé en France supérieur à 20.000 francs par un moyen autre que le visa pour Timbre; tandis que pour les effets venant de l'étranger ou des colonies, le décret du 23 janvier 1860 permettait l'emploi des Timbres mobiles.

L'art. 11 de la loi de Brumaire n'ayant pas été modifié, on appliquait malgré les protestations des intéressés, la circulaire de la Régie n° 1419, qui se basant sur les textes législatifs expliquait formellement que le visa devait avoir lieu « *par supplément* pour la somme exprimée *au-delà* de 20.000 francs; quant aux premiers 20.000 francs la perception devait être toujours constatée par l'empreinte du Timbre correspondant, soit en usant du coupon de la débite ou en faisant timbrer à l'extraordinaire une feuille de papier blanc ou une vignette, soit enfin en employant des Timbres mobiles oblitérés par les parties et non par les receveurs. »

Comme nous l'avons dit, la validité de l'acte sous signatures

privées est indépendante de l'accomplissement des formalités fiscales.

Cependant en ce qui concerne l'efficacité de l'effet de commerce soumis à la formalité du Timbre, la loi du 5 juin 1850, art. 5, a apporté une innovation spéciale importante. Cet article dispose :

Art. 5. — « Le porteur d'une lettre de change non timbrée ou non visée pour Timbre, conformément aux art. 1, 2 et 3 n'aura d'action, en cas de non acceptation, que contre le tireur; en cas d'acceptation, il aura seulement une action contre l'accepteur et contre le tireur, si ce dernier ne justifie pas qu'il y avait provision à l'échéance.

« Le porteur de tout autre effet sujet au Timbre et non timbré et non visé pour timbre, conformément aux mêmes articles n'aura d'action que contre le souscripteur. Toutes stipulations contraires sont nulles. »

Mais cependant comme le donneur d'aval est tenu solidairement par les mêmes voies que le tireur et le souscripteur (art. 142, 187 C. de Com.) il reste soumis, comme eux, à l'action réservée par l'art. 5 (Cass. 11 fév. 1856. S. 56-I-513).

Ainsi l'acte n'est pas pour cela frappé de nullité puisqu'il produit tous ses effets contre quelques-unes des parties, mais le porteur d'une lettre de change non timbrée est déchu de toute action contre les endosseurs; il n'a d'action, en cas de non-acceptation, que contre le tireur; en cas d'acceptation, seulement contre l'accepteur et contre le tireur, si ce dernier ne justifie pas qu'il y avait provision à l'échéance. Pour tout autre effet il ne peut agir que contre le souscripteur.

De même, aux termes de l'art. 8 de la loi du 5 juin 1850, la clause « retour sans frais » est annulée lorsqu'elle est insérée sur un effet non timbré. Cette clause a pour but de dispenser le porteur de faire protester la lettre et de l'astreindre à faire connaître amiablement et sans frais le défaut de paiement de la part du tiré. Mais elle empêchait de constater les contraventions et elle était devenue la cause la plus fréquente des infractions à la loi.

§ 2. — Assimilation du régime fiscal des Effets de Commerce aux Reconnaissances de Dettes

L'article 6 de la loi du 6 Prairial An VII, avait soumis au Timbre proportionnel « les billets et obligations non négociables. »

Cependant cette assimilation au régime fiscal des effets de commerce ne fut pas immédiate.

Tout d'abord, on donna une interprétation restrictive à l'art. 6, en décidant que le législateur avait voulu simplement assimiler, aux effets négociables, les effets non négociables créés dans le commerce (Inst. 377 § 1), mais un avis du Conseil d'Etat en date des 29 mars-1er avril 1808 repoussa cette thèse, en déclarant que le Timbre proportionnel était dû « sur tous billets et obligations quoique non donnés dans le commerce ». Cependant à ce principe général une limitation avait déjà été apportée par une décision du Ministre des Finances en date du 2 avril 1807, aux termes de laquelle il était expliqué que l'art. 6 de la loi du 6 prairial An VII, ne s'appliquait pas « aux marchés, transactions, cessions, ventes et autres actes synallagmatiques, qui continuaient à être sujets au Timbre de dimension des obligations ou promesses de payer. »

Ainsi, pour être soumis au droit proportionnel l'acte de l'obligation non négociable devait être unilatéral et non pas synallagmatique, c'est-à-dire ne contenir aucune obligation de la part du créancier, le débiteur seul devait s'obliger.

Cette solution est grosse de conséquences pratiques, notamment pour les effets portant sur de fortes sommes, et il arrive fréquemment que les parties pour éviter le droit proportionnel, préfèrent donner à une obligation non négociable la forme d'un contrat synallagmatique, d'un acte de commerce, par exemple : d'un marché qui est soumis au Timbre de dimension et qui est dispensé du droit proportionnel d'Enregistrement étant passible tout au plus du droit fixe de 3 francs. (Art. 22, loi du 11 juin 1859). Elles n'ont donc à débourser au maximum que la somme de 4 fr. 75 (Timbre de dimension : 1 franc et droit fixe

d'Enregistrement : 3 fr. 75) au lieu d'un droit de Timbre proportionnel onéreux.

Mais cette assimilation des actes non négociables et des effets de commerce créée par la loi du 6 Prairial An VII, fut momentanément détruite par la loi du 5 juin 1850. Le Législateur dans l'article 1 de cette loi qui modifiait le tarif du timbre proportionnel n'avait, en effet, prévu que le cas des effets de commerce.

ART. 1. — « Le droit de Timbre proportionnel sur les lettres de change, billets à ordre ou au porteur, mandats, retraites et tous autres effets négociables ou de commerce est fixé ainsi qu'il suit :..... »

L'Administration, à bon droit, s'opposait à faire bénéficier les billets simples des coupons de 5 centimes, 10 centines, 20 centimes, créés par la loi du 5 juin 1850. Ces actes ne pouvaient profiter que des coupons de 15 centimes et 25 centimes institués par les lois de 1834 et 1837.

Le Ministre des Finances, par décision en date du 26 mai 1859 (Inst. 2.152), chercha à rétablir cette assimilation en disposant que les actes dénommés dans l'article 6 de la loi du 6 Prairial An VII, tomberaient sous l'application de la loi du 5 juin 1850.

Mais cette décision n'atteignit qu'imparfaitement son but, car tout en étendant aux billets non négociables, le bénéfice du fractionnement du droit de Timbre, elle soumettait ces effets aux pénalités rigoureuses applicables aux effets de commerce, qui étaient prévues sous l'article 4 de la loi du 5 juin 1850, c'est-à-dire aux 3 amendes de 6 % sur la somme pour laquelle le droit de Timbre n'avait pas été payé, exigibles contre le souscripteur, l'accepteur et le bénéficiaire ou premier endosseur.

Cette thèse fut repoussée, par les tribunaux de Castelnaudary et Mirecourt. (Jug. 23 août 1861, 14 février 1862, Inst. 2.220). L'Administration revint alors à l'ancienne pénalité contenue dans l'art. 19 de la loi du 24 mai 1834, c'est-à-dire : 1° une amende de 6 % contre le souscripteur ; et 2° en cas de cession du billet une autre amende de 6 % à la charge du premier cessionnaire.

L'article 19 de la loi du 24 mai 1834 prononce, en effet, deux

amendes, l'une contre le souscripteur, l'autre contre le cessionnaire du billet, mais pour que la deuxième amende soit encourue, il faut qu'il y ait cession de titre. Le premier cessionnaire visé par la loi est celui au profit duquel l'obligation a été consentie et qui l'a transmise à un tiers, c'est-à-dire le cédant. Le Législateur a voulu frapper les deux premières personnes intervenant au contrat et ayant concouru à la contravention.

Ainsi à la différence des effets de commerce le bénéficiaire ou le porteur non cessionnaire du billet, qui n'est pas le premier cessionnaire, n'encourt pas d'amende.

C'est pourquoi il est plus exact de dire que l'assimilation fiscale qui existe entre les obligations négociables et non négociables, n'est réellement complète aujourd'hui que sous le rapport du tarif. (Inst. 2.480 § 3).

§ 3. — **Le Timbre des Warrants**

L'emprunteur qui dépose une certaine quantité de marchandises dans un Magasin Général reçoit en échange un récépissé accompagné d'un bulletin de gage appelé Warrant (art. 1 et 2 de la loi du 28 mai 1858).

Le récépissé et le warrant peuvent être transférés par voie d'endossement, ensemble ou séparément.

L'endossement du warrant séparé du récépissé vaut nantissement de la marchandise au profit du cessionnaire. L'endossement du récépissé transmet au cessionnaire le droit de disposer de la marchandise, mais à charge, lorsque le warrant n'a pas été transféré avec le récépissé, de payer le montant de la créance garantie par le warrant (art. 4).

Tant que le récépissé reste aux mains du déposant, il n'est qu'un certificat de propriété; lorsqu'il fait l'objet d'un transfert, il vaut acte de vente. A ce double point de vue, il rentre dans la classe des actes assujettis au Timbre de dimension (art. 12, loi de Brumaire An VII) et l'impôt du Timbre est dû par le seul fait de la délivrance du récépissé.

Quant au warrant, tant qu'il n'a pas été endossé, il ne cons-

titue de titre pour personne, c'est au moment de l'endossement qu'il devient un instrument de prêt. C'est pour ce motif que l'article 13 de la loi du 28 mai 1858 l'assujettit au Timbre proportionnel établi pour les effets de commerce et sous les mêmes sanctions. Le droit de Timbre exigible est déterminé par la somme exprimée dans l'endossement.

Le récépissé et le warrant sont détachés d'un livre à souche (décret du 12 mars 1859, art. 13). Les carnets destinés aux récépissés doivent être timbrés à l'extraordinaire préalablement à la rédaction des récépissés, le Timbre est apposé sur la souche ainsi que cela se pratique pour les actions et obligations des Sociétés. (Inst. 2.149 § 1).

Quant au paiement du droit de Timbre proportionnel exigible sur le warrant, il ne pouvait avoir lieu autrefois qu'en le soumettant au visa, actuellement, il peut être acquitté au moyen de Timbres mobiles.

§ 4. — **Pénalités**

Sous le régime de la loi de Brumaire, art. 26, n° 6, le souscripteur d'un effet négociable écrit sur papier libre ou sur papier revêtu d'un Timbre inférieur à celui qui aurait dû être employé, était passible d'une amende du vingtième de la somme exprimée, sans qu'elle ne put descendre au-dessous de trente francs.

Mais l'article 19 de la loi du 24 mai 1834 a transformé cette pénalité en une double amende portée à 6 % sur le montant total de l'effet, payable : l'une par le souscripteur, l'autre par l'accepteur.

Ces dispositions, qui sont encore applicables aux effets non négociables, ont été remplacées pour les effets négociables par les prescriptions de l'art. 4 de la loi du 5 juin 1850 ainsi conçu :

ART. 4. — « En cas de contravention aux articles précédents, le souscripteur, l'accepteur, le bénéficiaire ou premier endosseur de l'effet non timbré, seront passibles chacun d'une amende de 6 %. Si la contravention ne consiste que dans l'emploi d'un Timbre inférieur à celui qui devait être employé, l'amende ne

portera que sur la somme pour laquelle le droit de timbre n'aura pas été payé. »

La loi du 31 décembre 1917 a maintenu ces dispositions.

Les amendes se calculent sur le montant de l'effet non timbré et, en cas d'emploi d'un Timbre insuffisant, sur le montant de l'excédent, sans arrondir les sommes de 20 francs en 20 francs comme en matière de droit d'Enregistrement ou de 100 francs en 100 francs comme en matière de droit de Timbre. (Inst. 1865).

Ainsi la loi a voulu punir d'une amende spéciale chacune des trois personnes (souscripteur, accepteur, bénéficiaire ou premier endosseur) qui ont concouru à la contravention et elle pose, en principe, que l'endosseur ou bénéficiaire a prêté son concours en recevant l'effet non timbré.

Cependant le bénéficiaire ou premier endosseur d'un effet non timbré, a la faculté de le faire viser pour Timbre au bureau d'Enregistrement au triple droit dans les quinze jours à compter du lendemain de la date de l'effet ou avant l'échéance, si cet effet a moins de 15 jours de date et, dans tous les cas, avant toute négociation. Ces dispositions sont contenues dans l'art. 2 de la loi du 5 juin 1850.

Ce visa pour timbre est soumis à un droit de 60 centimes % ou fraction de 100 francs.

Ces dispositions ont apporté une dérogation importante à la rigueur de la loi de Brumaire; en effet, sous le régime de la loi organique, les effets de commerce ne pouvaient jamais être écrits sur papier libre ou sur des coupons inférieurs à la quotité voulue, sans donner ouverture à la perception de l'amende.

Sous le régime de la loi de 1850, le droit était de 15 centimes %, il a été porté à 30 centimes % par l'article 2 de la loi du 23 août 1871; à 45 centimes % par l'art. 3 de la loi du 19 février 1874, il a été ensuite ramené à 15 centimes % par la loi du 22 décembre 1878; il est actuellement de 60 centimes % (art. 18, loi du 31 décembre 1917).

La liquidation de ce droit a donné lieu à des difficultés d'interprétations. En matière d'amende le droit de 6 % est calculé sur le montant de la somme pour laquelle le droit de Timbre

n'a pas été perçu ; en matière de visa, lorsque l'effet a été rédigé sur un coupon inférieur à la quotité prescrite, le droit se calcule sur le « montant total de l'effet, sauf imputation du prix du Timbre employé et acquitté ». Une décision du Ministre des Finances du 9 mai 1868 a adopté cette solution, comme étant la seule conforme aux termes de la loi qui ne prescrit nulle part un visa complémentaire, mais « la perception d'un droit sur le montant de l'effet ».

Ainsi, tandis qu'au cas de contravention il est perçu trois amendes au taux de 6 %, le visa ne donne lieu qu'au paiement d'un seul droit supplémentaire calculé au taux de 0.60 %.

SECTION II

Les Polices d'Assurances

D'après la règle générale applicable à tous les actes sous signatures privées (art. 12, loi de Brumaire) les polices d'assurances, se trouvaient originairement soumises au Timbre de dimension. Mais, comme les polices n'étaient pas assujetties à l'Enregistrement dans un délai déterminé et que l'amende du Timbre antérieurement à la loi du 2 juillet 1862, art. 22 était minime (elle ne s'élevait qu'à la somme de 5 francs) en fait, les assureurs rédigeaient impunément leurs polices sur papier libre.

Pour mettre un terme à cet abus et pour assurer le recouvrement de l'impôt, la loi du 5 juin 1850, sous son titre III, a édicté pour les polices d'assurances des formalités particulièrement rigoureuses.

Le titre III établit, tout d'abord, une distinction entre les assurances maritimes et les autres assurances. Il apparut au législateur qu'en raison de leur durée et de leur forme, les assurances maritimes se différenciaient nettement des assurances terrestres et c'est ainsi que le titre III renferme un chapitre spécial relatif à chacune de ces deux catégorie d'assurances.

Les dispositions s'appliquant au Timbre des polices d'assu-

rances terrestres sont comprises sous les art. 33, 34 et 35 et celles concernant les polices d'assurances maritimes sous les art. 42, 43 et 44.

De ces textes, il résulte qu'aux termes des art. 33 et 42, tous les assureurs sont tenus de rédiger leurs polices sur papier timbré, sous peine d'une amende de 50 francs en principal.

D'autre part, d'après les art. 34 et 43, ils sont obligés de faire au bureau de l'Enregistrement du lieu de leur principal établissement une déclaration constatant la nature des opérations, le nom du directeur ou du chef de l'établissement sous peine d'une amende de 1.000 francs.

Et les art. 35 et 44 disposent qu'ils doivent tenir un répertoire non timbré, mais coté et paraphé par un juge, sur lequel seront portés tous les contrats d'assurances ; chaque contravention étant passible d'une amende de 10 francs.

Mais pour faciliter l'acquittement des droits du Timbre, l'art. 37 autorise les Sociétés, Compagnies et assureurs « contre l'incendie et la grêle » à s'affranchir de l'impôt en contractant avec l'Etat un abonnement annuel fixé à raison de 2 centimes 0/00 du total des sommes assurées d'après les polices en cours.

Le même avantage était accordé aux Compagnies et assureurs « sur la vie » par l'alinéa 3 du même article 37, moyennant un abonnement annuel de 2 fr. 0/00 sur le total des versements.

Cette loi de 1850 doit être considérée comme la base fondamentale du régime fiscal des assurances, les lois qui vont suivre ne feront que modifier les tarifs et étendre le paiement par abonnement.

La loi du 9 mai 1860 a rendu l'abonnement facultatif pour les assurances contre la mortalité des bestiaux, la gelée, les inondations et autres risques agricoles moyennant une taxe de 2 centimes 0/00.

La loi du 2 juillet 1862, art. 18, a élevé le tarif de l'abonnement au Timbre des polices d'assurances de 2 centimes à 3 centimes 0/00.

Ce droit a été ensuite augmenté de deux décimes par les lois du 23 août 1871, art. 2 et 30 mars 1872, art. 3.

« ART. 3, loi du 30 mars 1872. — Les 2 décimes ajoutés au principal du droit de Timbre de toute nature par l'art. 2 de la loi du 23 août 1871 sont applicables « aux taxes d'abonnements » exigibles depuis la mise à exécution de cette loi, quelle que soit d'ailleurs l'époque à laquelle l'abonnement ait été contracté. »

Mais les assureurs usaient rarement de l'abonnement qui était plus onéreux pour eux que l'emploi du Timbre de dimension.

La loi du 29 décembre 1884, al. 1, rendit alors l'abonnement obligatoire pour les assurances contre l'incendie et pour les assurances sur la vie; et sous l'al. 2, art. 8, elle portait la taxe à 4 centimes 0/00 sans décimes sur les sommes assurées contre l'incendie pour les assurances à primes et à 3 centimes 0/00 sans décimes pour les assurances mutuelles. Le droit ne fut pas augmenté pour les assurances sur la vie.

La loi du 13 avril 1898, Art. 16, rendit ensuite l'abonnement obligatoire pour les contrats de rentes viagères passés par les sociétés, compagnies ou assureurs sur la vie. La taxe était perçue sur les capitaux encaissés comme prix de la constitution des rentes viagères.

Enfin la loi du 29 juin 1918 est venue compléter par toute une série de dispositions nouvelles le régime fiscal des assurances.

L'article 20 de cette loi a élevé la taxe annuelle obligatoire d'abonnement des contrats d'assurances contre l'incendie qui s'est trouvée portée de 4 centimes à 7 centimes 0/00 pour les assurances à primes et, de 3 centimes à 5 centimes 0/00 pour les assurances mutuelles, sans addition de décimes; de même, elle a fixé le taux des contrats d'assurances sur la vie et des contrats de rentes viagères, à 4 francs 0/00 sans décimes, au lieu de 2 fr. 40 0/00 décimes compris.

Cette loi, en outre, a soumis à l'abonnement annuel et obligatoire les contrats d'assurances contre les accidents corporels ou les accidents ou risques matériels et les a assujettis à une taxe de 4 francs 0/00 sans décimes sur le total des versements faits aux assureurs (autrefois 2 fr. 40 0/00 décimes compris).

Antérieurement à la loi de 1918 l'abonnement, nulle part,

n'avait été prévu pour les polices d'assurances contre les accidents.

L'Administration, après avoir tout d'abord refusé d'admettre à l'abonnement toutes les Compagnies d'assurances contre les accidents, avait établi une distinction.

Elle avait décidé que les opérations d'assurances contre les accidents corporels s'étendant au cas de perte de la vie, par suite d'un accident, pouvaient être assimilées aux assurances sur la vie et elle avait autorisé les compagnies, ayant pour objet exclusif ces assurances, à contracter un abonnement en vue du paiement de droit de Timbre.

De sorte que pour ces assurances, seulement, les compagnies avaient la faculté ou de payer le droit de Timbre au comptant ou de souscrire un abonnement.

Quant aux assurances contre les accidents matériels, elles étaient, dans tous les cas, soumises au droit de Timbre au comptant. De même les polices mixtes, qui concernaient à la fois les accidents corporels et les accidents matériels; elles étaient considérées comme couvrant entièrement des risques matériels et devaient être rédigées sur papier timbré, sans abonnement possible.

Ainsi la loi du 29 juin 1918 a consacré la pratique en ce qui concerne les assurances contre les accidents corporels et a étendu l'abonnement obligatoire aux polices contre les accidents matériels.

Mais la loi de 1918 a maintenu la taxe annuelle et facultative de l'abonnement pour les contrats d'assurances contre les risques agricoles (mortalité des bestiaux, gelée, inondations) et a fixé le taux à 6 centimes 0/00 du total des sommes assurées sans décimes (autrefois 0 fr. 036 avec les décimes — Loi du 2 juillet 1862, art. 18).

Cependant cette exception n'a pas été maintenue, une loi récente du 14 juin 1919, art. 1, vient de soumettre à l'abonnement annuel et obligatoire au Timbre les contrats d'assurances contre les risques agricoles.

Le taux prévu par l'art. 20 de la loi du 29 juin 1918 (6 centimes 0/00) a été conservé.

Mais il n'a pas été dérogé aux dispositions de la loi du 4 juillet 1900, qui exempte de tous droits de Timbre, autres que le droit de Timbre des quittances, les sociétés ou caisses d'assurances mutuelles agricoles qui sont gérées et administrées gratuitement et qui, en fait, ne réalisent aucun bénéfice. L'article 1 *in fine* de la loi du 14 juin 1919 rappelle spécialement cette exception.

Ainsi les polices d'assurances dans l'état actuel du droit fiscal à l'égard du Timbre peuvent être rangées en deux catégories:

1°) Les polices au comptant, dont le Timbre ne peut être acquitté que par l'emploi du papier timbré au moment de la rédaction (polices d'assurances maritimes, contre les risques des prêts hypothécaires...);

2°) Les polices soumises à l'abonnement obligatoire, dont le Timbre ne peut être acquitté que par voie d'abonnement et qui comprennent presque toutes les assurances terrestres (assurances contre l'incendie, sur la vie, loi du 29 décembre 1884; rentes viagères, loi du 13 avril 1898; contre les accidents corporels, contre les accidents ou risques matériels, loi du 29 juin 1918; contre les risques agricoles, loi du 14 juin 1919).

Il est à remarquer que pour les assurances sur la vie, les rentes viagères, les accidents corporels et les accidents ou risques matériels, le droit de Timbre est assis sur les versements effectués, c'est-à-dire sur les primes payées par les assurés, tandis que pour les assurances contre l'incendie, et contre les risques agricoles, l'abonnement est calculé sur les sommes assurées par les polices.

D'un autre côté, en ce qui concerne l'abonnement au Timbre, il est à noter que la police d'assurance n'est pas seule dispensée du Timbre de dimension.

L'article 8 de la loi du 29 décembre 1884 porte à cet effet dans son texte, que sont couverts par l'abonnement au Timbre:

« Tous les actes ayant exclusivement pour objet la formation, la modification, ou la résiliation des contrats d'assurances ». Cependant, si générale que puisse être cette expression « *tous les actes* », elle ne doit s'entendre que de ceux passés entre les contractants de la police, c'est-à-dire entre l'assureur et l'assuré.

Le principe est donc que l'abonnement au Timbre couvre tous les actes passés entre l'assureur et l'assuré ayant exclusivement pour objet la formation, la modification ou la résiliation du contrat d'assurance.

En conséquence, sont dispensés du Timbre de dimension : les propositions d'assurances, les procès-verbaux d'estimation des biens à assurer, les plans, les avenants de changement de domicile ou de propriétaire (Inst. 2.708 § 1).

Mais il en est autrement pour les quittances, déclarations d'incendie, règlements de sinistres, nominations d'experts, certificats constatant la mort d'un assuré.

Pénalités

Pour les Compagnies ou assureurs, non abonnés, l'amende est due à raison de la rédaction sur papier libre des contrats d'assurance et des avenants de prolongation ou d'augmentation, elle est fixée à 50 francs en principal contre l'assureur, mais sans aucun recours contre l'assuré (art. 33 de la loi du 5 juin 1850).

Pour les Compagnies ou assureurs abonnés, aucune pénalité n'était édictée par la loi du 5 juin 1850 en cas de défaut de paiement des taxes d'abonnement aux époques prescrites, ni pour défaut d'apposition de l'empreinte sur les polices. Les autres contraventions rendaient exigibles les pénalités ordinaires en matière de Timbre.

Mais la dernière disposition du § 6 de l'art. 8 de la loi de 1884 a appliqué à ces contraventions spéciales à l'abonnement, l'amende établie par l'art. 10 de la loi du 23 juin 1857 prévue pour les contraventions en matière de droits de transmission des actes et obligations de sociétés, qui est fixée de 100 francs à 5.000 francs en principal. Toutefois la taxe est perçue sans le

paiement immédiat de l'amende, qui ne devient exigible que lorsque la Direction a statué.

De même la dissimulation dans les états et relevés produits à l'administration d'une partie des capitaux soumis à la taxe est passible de la même amende, car il y a relativement aux capitaux dissimulés, défaut de paiement de la taxe dans le délai prescrit.

SECTION III

La Taxe sur les écrits constatant des paiements et versements de sommes

Les écrits sous signatures privées qui constatent des paiements et versements de sommes sont les quittances, les reçus et les décharges. Ces actes sont soumis au droit de Timbre; mais pour l'étude des conditions d'application de cet impôt à ces actes, il convient tout d'abord de les grouper selon leur nature spéciale.

Nous distinguerons :

Les quittances et les décharges qui sont des écrits libératoires, c'est-à-dire des écrits constituant pour le débiteur un titre probatoire justifiant du paiement d'une dette et qui sont susceptibles d'être produits en justice.

D'autre part, les reçus; ces écrits ne constatent que des versements de sommes. Cependant cette numération d'espèces, suivant le cas, peut revêtir une signification bien différente. Elle peut se produire en exécution d'une convention antérieure et servir à éteindre la créance qui en résultait; ou bien, elle peut se présenter indépendamment de tout lien préexistant.

Dans le premier cas, c'est une quittance, il y a extinction d'un droit antérieur, le reçu est libératoire; dans le second cas, le versement est lui-même générateur d'un droit nouveau, l'écrit ne constate qu'un versement, mais il constitue, par le fait de la remise d'une somme, le titre d'une obligation, il pourra comme tel être invoqué en justice. Le reçu dans ce cas, est un titre obligatoire.

Nous examinerons successivement les droits de Timbre appli-

cables à ces deux sortes d'écrits sous signatures privées; d'une part aux écrits libératoires (quittances et décharges) et d'autre part aux écrits constatant simplement des versements de sommes (les reçus obligatoires).

§ 1. — Les écrits libératoires sous signatures privées

1° LES LOIS SUR LES ÉCRITS LIBÉRATOIRES

A) *Régime fiscal antérieur à 1917*

L'impôt du Timbre des écrits libératoires a suivi toute une évolution.

Il fut, tout d'abord, perçu au moyen du Timbre de dimension; puis il devint un Timbre fixe; il se transforma en un Timbre gradué; enfin, depuis 1917, il est impôt proportionnel.

Primitivement, les écrits libératoires sous signatures privées étaient soumis, par le décret-loi du 12 décembre 1790, comme tous les actes, au Timbre de dimension, lorsqu'ils excédaient la somme de 25 francs. A cette époque le Timbre de la moindre dimension était de 25 centimes.

Ce régime fiscal fut maintenu par la loi du 13 Brumaire An VII.

Sans désigner spécialement les écrits libératoires, cette loi les avait englobés, sous l'article 12 § 11, parmi les actes et écrits soumis au Timbre de dimension.

ART. 12. — « Sont assujettis au droit de Timbre établi en raison de la dimension, savoir : .....

§ 11. — « Généralement tous les actes et écritures, extraits, copies, expéditions, soit publics, soit privés, devant et pouvant faire titre ou être produits pour obligation, décharge, justification, demande ou défense. »

Par contre, sous l'article 16 § 18, cette loi dispensait du droit de Timbre, les quittances n'excédant pas la somme de 10 francs (autrefois 25 francs).

Cette législation a été profondément remaniée.

Tout d'abord, les quittances délivrées par les comptables

publics ont fait l'objet de dispositions spéciales. La loi du 8 juillet 1865, art. 4, les a soumises à un Timbre fixe de 20 centimes. Ce Timbre a été ensuite porté à 25 centimes par la loi du 23 août 1871, art. 2.

Mais l'impôt des écrits libératoires a été surtout modifié, par la loi du 23 août 1871.

Le législateur, à cette époque, se trouvait en présence d'une situation délicate.

D'abord le Timbre de la moindre dimension, qui au début, était de 25 centimes, avait été successivement augmenté. Il avait été porté :

à 35 centimes par la loi du 28 avril 1816,
à 50 centimes par la loi du 2 juillet 1862,

et en 1871, en raison des dépenses de guerre, on venait d'établir sur le Timbre une surtaxe d'un second décime, ce qui élevait le Timbre de la moindre dimension à 60 centimes, de sorte que toute quittance d'une somme supérieure à 10 francs devait acquitter un droit de 60 centimes.

Mais cet impôt, en réalité, n'était pas perçu. Personne en fait, n'employait de papier timbré pour la rédaction des quittances et le Trésor subissait un préjudice énorme. L'inexécution de la loi tenait à plusieurs causes :

D'abord, le droit de Timbre était trop élevé; d'autre part, les parties se trouvaient dans l'obligation de s'approvisionner de papier timbré et le plus souvent, elles étaient dans l'impossibilité de s'en procurer au moment même où elles avaient à en faire usage. Enfin l'Administration ne disposait pas de moyens de contrôle suffisants pour assurer la perception de cet impôt.

Le législateur imagina une solution très heureuse. Alors qu'il portait le Timbre de dimension à 60 centimes, il en dispensa les quittances, et décida qu'un droit de Timbre d'un chiffre minime et uniforme de 10 centimes serait perçu sur toute quittance supérieure à 10 francs; en outre, il facilita le paiement de ce droit, en instituant un Timbre mobile et en permettant le timbrage à l'extraordinaire. Par contre, des mesures importantes de contrôle étaient prévues ainsi que des amendes sévères.

Ces dispositions sont contenues dans les articles 18, 19, 20, 23 et 24 de la loi du 23 août 1871.

Cette réforme eut d'excellents résultats. Les parties pouvaient se ménager un titre probatoire moyennant un droit minime de 10 centimes et le Trésor, avec ce nouveau Timbre des quittances trouva une source de gros revenus.

Cet impôt en 1872 rapporta à l'Etat plus de 10 millions, ce chiffre fut plus que doublé en 1903, et en 1910, il atteignit 22 millions.

Le législateur chercha à le rendre plus productif. La loi du 15 juillet 1914, art. 28, substitua au droit fixe de 10 centimes un tarif gradué établi de la façon suivante :

20 centimes pour les sommes supérieures à 200 francs mais n'excédant pas 500 francs;

30 centimes pour les sommes de 500 francs à 1.000 francs;

40 centimes pour les sommes de 1.000 francs à 3.000 francs;

50 centimes pour toutes les sommes supérieures à 3.000 francs.

Mais cette transformation n'était qu'une étape. Le droit de Timbre des quittances devait bientôt devenir un impôt proportionnel.

Cette évolution fut complétée par la loi du 31 décembre 1917.

B) *Loi du 31 décembre (art. 19 à 22). — Travaux parlementaires*

Dans son ensemble, cette loi comprend tout un régime fiscal nouveau, connu sous la désignation habituelle de Taxe sur les paiements.

L'étude de cette taxe n'entre pas dans notre sujet, mais nous avons à en examiner toutes les dispositions se rapportant aux actes sous signatures privées.

Le but de cette loi était de soumettre à un droit proportionnel tous les paiements considérés par le législateur comme le signe manifeste et évident de la richesse; mais, en réalité, la taxe sur les paiements consiste plutôt dans une généralisation du Timbre des quittances rendu proportionnel et appliqué à tous les paiements.

Somme toute, une taxe proportionnelle de 20 centimes % a été substituée au Timbre gradué des quittances et a été rendue obligatoire pour tous les paiements.

C'est ainsi que la loi du 31 décembre 1917, sous les articles 19 à 22 a soumis à un droit proportionnel de 20 centimes % les titres constituant des paiements ou versements de sommes, autrefois assujettis au Timbre fixe de 10 centimes.

Cette idée de soumettre les quittances à un droit proportionnel n'était pas nouvelle.

Avant la loi de 1917 déjà plusieurs propositions de lois avaient préconisé cette mesure, tout en l'envisageant d'une façon différente. Parmi les plus récentes nous rappellerons :

La proposition de M. Paschal Grousset, à l'occasion des débats relatifs à l'impôt sur le revenu (*J. Off.* Débats Chambre 1901, p. 1795) qui demandait de remplacer cet impôt par l'extension du Timbre proportionnel à tous les paiements.

La proposition de M. Lasies (*J. Off.* Débats Chambre 1914, p. 2.897) qui, reprenant cette idée, invitait la Chambre à remplacer les impôts indirects par l'impôt du Timbre proportionnel sur les paiements.

Ce Timbre serait devenu, en quelque sorte, un impôt automatique au moyen de la délivrance obligatoire d'une quittance timbrée. Il devait amener la suppression de nombreux fonctionnaires; et ce procédé de perception était rendu efficace par de fortes amendes et par la nullité de l'opération, à défaut de remise d'une quittance timbrée; le Timbre de l'impôt faisant seul foi en justice.

La proposition de MM. Rognon, Nadi et Cadot (annexe 3029, *J. Off.* doc. parl. Chambre 1917, p. 217) déposée le 22 février 1917, tendant à compléter le régime du Timbre gradué adopté par la loi du 15 juillet 1914, art. 28, et qui proposait un tarif de 25 centimes par 5.000 francs pour toute somme supérieure à 10.000 francs.

PROJET THIERRY

Mais la loi du 31 décembre 1917, en instituant la taxe sur les

paiements, s'est surtout inspirée du projet de loi de M. J. Thierry, ministre des finances du cabinet Ribot (annexe 3452, doc. parl. Chambre 1917, p. 865).

Cependant, en ce qui concerne les titres libératoires, une profonde différence existe entre le projet de M. Thierry et la loi du 31 décembre 1917. En effet, M. Thierry ne proposait une taxe sur les paiements que pour les opérations commerciales, il ne demandait aucune modification pour le Timbre des écrits libératoires.

L'exposé des motifs des articles du projet en indique les raisons :

« On ne peut se dissimuler, disait M. Thierry, qu'un impôt attaché, non au fait du paiement, mais au titre qui le constate, ne saurait être vraiment productif que si la délivrance d'une quittance était rendue obligatoire dans tous les cas. Il est à peine besoin de souligner à quel point pareille obligation imposée à titre absolument général bouleverserait les habitudes d'une grande partie du public et combien il serait difficile d'y tenir la main en ce qui concerne, par exemple : les agriculteurs et même celles de tous les particuliers; aussi, avons-nous cru devoir limiter la réforme aux seuls paiements commerciaux qui doivent en vertu des prescriptions légales, faire l'objet d'écritures régulières.

« Enfin, si on conservait à l'impôt rendu proportionnel sa forme présente, on serait amené à avoir un grand nombre de figurines de prix différents dont les intéressés auraient à s'approvisionner.

« On propose au contraire le paiement trimestriel de la taxe sur la déclaration du produit total des ventes pendant les trois mois écoulés. »

Ainsi, le projet n'apportait aucun changement au Timbre des quittances; mais à côté de cet impôt qui restait applicable au titre constatant la libération d'un débiteur, le ministre demandait une taxe spéciale pour les paiements commerciaux. Cette taxe était établie sur le fait du paiement (art. 70); par contre,

la quittance, qui était délivrée à l'acheteur à l'occasion de ce même paiement, était exempte de Timbre.

Avec ce projet, le système antérieur subsistait, et les simples particuliers n'étaient redevables du Timbre quittance, que s'ils se constituaient un titre libératoire. Seuls les commerçants devaient acquitter une taxe obligatoire sur toutes les opérations de leur commerce.

Les Chambres n'eurent pas à discuter ce projet. Le cabinet Painlevé succéda au cabinet Ribot et M. Klotz remplaça M. Thierry au ministère des finances.

PROJET KLOTZ

Dans son projet de loi de finances pour l'exercice 1918, déposé à la Chambre le 13 novembre 1917, (annexe 3941, *J. Off.* doc. parl. Chambre 1917, p. 1511), M. Klotz en demandant l'établissement d'une taxe sur les paiements proposa non seulement l'impôt sur les ventes commerciales, prévu par M. Thierry, mais il l'étendit à tous les paiements. Il généralisa, en quelque sorte, le Timbre des quittances rendu proportionnel.

En effet, l'art. 30 du projet remplaçait le Timbre gradué des quittances, par une taxe de 2 francs 0/00 ou 10 centimes par 50 francs, sur tous les paiements effectués à des particuliers non commerçants, et pour assurer la productivité de l'impôt, l'art. 31 du projet exigeait *la délivrance obligatoire d'une quittance* dans tous les cas où le débiteur ne pouvait prouver sa libération par témoins, c'est-à-dire lorsque sa dette excédait 150 francs. Le projet prévoyait quelques exceptions : la confusion, la compensation légale, le versement en banque, les cas prévus de l'art. 20 de la loi du 23 août 1871, les paiements n'excédant pas 10 francs autrement l'assujettissement était général.

D'un autre côté, la même taxe était établie par l'art. 35 sur tous les paiements de vente au détail ou à la consommation de toutes marchandises, et ce même article substituait à la taxe de 2 francs 0/00, un impôt de 10 francs % sur les prix de vente au détail ou à la consommation de tous les objets de luxe dont le caractère somptuaire devait être déterminé par une commission.

Cette taxe de luxe devait être perçue même pour une somme inférieure à 10 francs.

Les articles 36, 37 et 38 du projet organisaient les modes de perception.

Ce projet fut renvoyé devant les commissions de législation financière et du budget, qui modifièrent en plusieurs points le projet du gouvernement. (Rapport de M. Denais au nom de la Commission de législation fiscale. Annexe 4061, *J. Off.* doc. parl. Chambre 1918, p. 1950 et rapport de M. Louis Marin au nom de la Commission du budget. Annexe 4080, *J. Off.* doc. parl. Chambre 1918, p. 1986).

En ce qui concerne les écrits libératoires la taxe fut fixée à 20 centimes % ou fraction de cent francs, et tandis que l'art. 30 du projet du gouvernement ne frappait que « les paiements de toute nature faits aux particuliers non commerçants » les Commissions complétèrent le texte en décidant (art. 35) qu'une taxe « de 20 centimes % serait perçue sur tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des *paiements ou versements de sommes* ».

Par contre l'art. 37 maintenait le titre obligatoire pour les paiements supérieurs à 150 francs.

D'après l'art. 38, le paiement de l'impôt s'effectuait à l'aide de Timbres mobiles et l'article 39 maintenait les mesures de contrôle et les amendes du projet du gouvernement (art. 33).

Mais le projet de la loi de finances ayant été déposé trop tard pour être voté le 31 décembre, M. Klotz déposa le 11 décembre un nouveau projet de loi relatif aux douzièmes provisoires. (Annexe 4040, *J. Off.* doc. parl. Chambre 1918, p. 1837).

Ce nouveau projet, qui contenait entre autres dispositions celles relatives à la taxe sur les paiements, entra en discussion devant la Chambre le 20 décembre 1917.

La taxe sur les paiements fut l'occasion d'assauts opiniâtres de la part des socialistes. Ceux-ci demandèrent aussitôt la disjonction des articles 34 à 46 du projet, relatifs à « toute une

législation nouvelle, instituant des impôts sur les paiements et sur les dépenses ».

M. Auriol, député socialiste, se plaçait au point de vue du caractère antidémocratique du nouvel impôt.

« C'est le vieux, l'immense débat qui surgit à nouveau entre les impôts sur la consommation et les impôts sur les revenus ou sur le capital. C'est le débat qui fut soulevé au cours de la discussion de l'impôt sur le revenu. Et dans ces conditions on nous demande, en quelques heures, d'établir 4 impôts dont vous allez voir tout de suite par une simple émunération le caractère compliqué...

« Vous avez, Messieurs, avec l'impôt sur les revenus, avec les monopoles industriels que vous pouvez mettre à l'étude, de quoi remplacer votre taxe sur les paiements. » (*J. Off.* Débats. Chambre 1917, p. 3450).

M. Bedouce, député socialiste, attaquait le principe même de l'impôt, qui au lieu de s'appliquer uniquement à la richesse frappait « le mouvement circulatoire de toutes les affaires ».

L'amendement tendant à disjoindre les articles 34 à 46 fut mis aux voix, mais ne fut pas adopté. (Séance du 21 décembre 1917. *J. Off.* Débats. Chambre 1917, p. 3452).

Comme le temps pressait, la loi des douzièmes devait aboutir le 31 décembre avant minuit. Sur la demande du Ministre des Finances, la Chambre se réunit une 3e fois, le 21 décembre, en séance de nuit. Le parti socialiste revint encore à la charge, mais tous les amendements furent repoussés. C'est ainsi que la Chambre vota successivement, l'art. 34 du projet relatif à la taxe sur les effets de commerce; l'art. 35 sur les écrits constatant des paiements ou versements de sommes; l'art. 36 relatif aux exceptions; mais l'art. 37 concernant la délivrance obligatoire d'un titre pour toutes les sommes supérieures à 150 francs fut attaqué par MM. Mauger et Marius Valette qui en demandèrent la suppression. Au moment de procéder au vote de l'article, le bureau de la Chambre constata que le quorum des députés présents n'était pas atteint, le Président leva la séance.

La discussion de l'art. 37 fut reprise le lendemain 22 décembre. M. Raoul Péret, président de la Commission du budget,

demanda au gouvernement et à la Commission fiscale de vouloir bien accepter la suppression de l'art. 37 pour ne pas aller à l'encontre de tous les usages commerciaux. L'art. 37, abandonné par le gouvernement et la Commission fiscale, fut supprimé.

La Chambre vota ensuite l'article 38 sur les modes de paiements (Timbres mobiles) et l'article 39 sur les sanctions prévues.

Le projet de loi, adopté par la Chambre des Députés, fut présenté au Sénat le 24 décembre et discuté les 29 et 30 décembre, sans modification, en ce qui concerne les écrits libératoires.

Le 31 décembre il fut successivement dans la même journée présenté 2 fois à la Chambre et 2 fois au Sénat. Mais par suite de la disjonction des dispositions relatives aux mesures contre les fraudes fiscales, les articles 35 à 39 du projet concernant la taxe des écrits libératoires étaient devenus dans le texte voté, les articles 19 à 22.

§ 2. — Application de la loi du 31 décembre 1917 aux écrits libératoires

L'art. 19 de la loi du 31 décembre 1917 est ainsi conçu :

« A l'expiration du même délai, une taxe de 20 centimes % ou fraction de cent francs, sans addition de décimes, sera perçue sur tous les titres, de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des paiements ou versements de sommes, soit à des non commerçants pour une cause quelconque, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce.

« En ce qui concerne lesdits titres, la taxe est substituée au droit de Timbre établi par les articles 18 de la loi du 23 août 1871 et 28 de la loi du 15 juillet 1914 sur les titres emportant libération, reçu ou décharge de sommes. »

Mais, nous avons vu que le but initial poursuivi par les promoteurs de la loi nouvelle, était surtout de frapper le paiement, la mutation de numéraire, la marque extérieure de richesse. Or, l'art. 19 déclare, au contraire, que la nouvelle taxe sera perçue sur les titres constatant des paiements. Ce n'est donc pas le

paiement lui-même qui rend exigible l'impôt, mais le titre libératoire, l'élément probatoire du paiement.

Une première question est à examiner. Pourquoi et comment une taxe instituée sur les paiements, n'est-elle due qu'en raison de l'existence d'un titre libératoire ?

D'autre part, si la nouvelle taxe n'est exigible que sur un titre, pourquoi le législateur, afin d'en assurer le paiement, n'en a-t-il pas rendu la délivrance obligatoire ? Pourquoi n'a-t-il pas, légalement, exigé la remise par le créancier au débiteur du titre nécessaire à la perception de l'impôt ?

Enfin, l'art. 19, en déclarant que la taxe frappait tous les titres de quelque nature qu'ils soient, constatant des paiements ou versements de sommes, laisse supposer qu'une seule condition est nécessaire pour rendre la taxe applicable. Il suffirait, d'après le texte, d'un titre quelconque constatant le paiement. Mais la nature d'un titre libératoire est évidemment beaucoup plus compliquée et nous avons à dégager et à déterminer d'une façon plus complète les conditions, le caractère particulier du titre soumis à la taxe proportionnelle.

Aussi, notre étude de l'application de la taxe des paiements aux écrits libératoires comprendra trois points principaux :

Le premier relatif à l'existence d'un titre ;

Le second à la délivrance obligatoire d'un titre ;

Le dernier aux conditions que doit remplir le titre libératoire pour être assujetti à la taxe.

1° Existence d'un Titre

La taxe sur les paiements avait évidemment comme but initial de frapper le paiement, le fait juridique, mais au point de vue de la perception du droit, il était impossible au législateur de taxer l'opération même du paiement, il lui était nécessaire de recourir à l'une des manifestations formelles du paiement. A cet effet, il a établi une distinction :

D'une part, il a fixé des règles spéciales pour les paiements des ventes commerciales au détail et à la consommation (art. 23 et s.) et pour les dépenses somptuaires (art. 27 et 28). Dans ces cas spéciaux, la loi frappe directement la convention, le

paiement indépendamment de sa preuve ; mais la perception du droit s'effectue par le vendeur lui-même, au moyen d'une inscription sur un registre spécial agréé et contrôlé par l'administration et sur lequel le vendeur appose des timbres mobiles à réplique comprenant deux vignettes, à moins qu'il ne soit en compte avec le Trésor.

D'autre part, pour tous les autres paiements, le législateur a substitué purement et simplement la nouvelle taxe au timbre des quittances, établi par la loi du 23 août 1871 et, en cette matière, il a soumis la nouvelle taxe aux mêmes règles et solutions adoptées par le régime précédent. L'article 19, *in fine*, est formel en ce sens.

Si bien que l'art. 19 de la loi du 31 décembre 1917 n'a aucunement innové aux principes antérieurement établis, et il convient de se conformer pour l'application de son texte relatif à la taxe des paiements, aux mêmes règles admises pour le timbre quittance.

Le régime fiscal du timbre des quittances est connu. L'exigibilité du droit est subordonné à l'existence matérielle d'un titre. De nombreux arrêts sont en ce sens, nous citerons celui du 23 août 1901 (Cass., Réq., D. P. 1901, 1, 513) et la jurisprudence a toujours été constante à reconnaître que si l'impôt est acquis au Trésor par la seule existence d'un acte emportant libération, il faut néanmoins pour l'exigibilité du droit que cet acte existât d'une façon concrète et réelle.

Un titre est donc nécessaire, il faut une pièce justifiant le paiement. Ce titre peut être quelconque, signé ou non signé, lettre-missive, ticket, billet, bon, etc... Peu importe son apparence, pourvu qu'il ait un caractère libératoire.

En ce qui nous concerne, tout titre libératoire signé (acte sous signatures privées unilatéral) se trouve ainsi soumis à la taxe nouvelle.

Mais, cependant, nous sommes loin du but envisagé par la loi, puisque d'après l'article 19, il faut un titre pour permettre la perception de la nouvelle taxe. Ce droit ne frappe donc pas tous les paiements et nous nous trouvons même en présence d'une alternative. Le droit ne sera pas dû si le débiteur consent à se

libérer sans demander à son créancier un titre libératoire. La taxe est donc facultative.

Pourquoi le législateur n'a-t-il pas exigé la délivrance obligatoire d'un titre au débiteur ?

2° De la délivrance obligatoire d'une quittance

M. Klotz, ministre des Finances, ainsi que les commissions parlementaires de la Chambre, avaient prévu et voulu supprimer la possibilité de la taxe facultative et les dispositions du projet de la loi des finances, budget 1918, exigeaient la délivrance obligatoire d'une quittance au débiteur qui se libérait, toutes les fois que le montant de la dette payée excédait 150 francs.

Art. 31 (Projet Klotz) :

« Les paiements faits aux créanciers non commerçants, ayant pour objet des sommes supérieures à 150 francs, doivent être *obligatoirement constatés par un titre*, de quelque nature qu'il soit, signé ou non signé, emportant libération, reçu ou décharge...

« Indépendamment de l'acquit inscrit sur le chèque, ainsi que sur la lettre de change, le billet à ordre ou tout autre effet de commerce assujetti au droit proportionnel, le créancier non commerçant est *tenu de délivrer un titre libératoire spécial à son débiteur*, quand le montant de la dette payée excède 150 francs... »

De même, l'art. 37 du projet des commissions de la Chambre (ancien art. 31 du projet Klotz) était ainsi conçu :

« Les paiements ou versements visés à l'art. 35 et ne rentrant pas dans l'une des exceptions énumérées en l'art. 36, doivent, quelle que soit la manière dont ils sont effectués, *être obligatoirement constatés par un titre signé ou non signé*, dès lors qu'ils ont pour objet des sommes supérieures à 150 francs. »

Ainsi un titre libératoire était exigé toutes les fois que la preuve testimoniale n'était pas légalement admise.

Mais cet art. 37 qui obligeait le créancier à rédiger un titre libératoire, fut vivement combattu à la Chambre (3e séance du 21 déc. 1917, *J. Off.*, Débats, Chambre, 1917, p. 3467, col. 1).

M. Mauger, député le premier exposa à la Chambre les difficultés d'application de ces prescriptions.

« Tous ceux qui connaissent la vie rurale savent qu'à certains moments, dans certaines régions surtout, les transactions se font certains jours de marchés et principalement de foire, de telle façon que la plupart du temps, il est matériellement impossible, quelle que soit la bonne volonté de ceux qui voudraient respecter la loi, d'en exécuter les prescriptions dans les conditions fixées par le nouveau texte. »

M. Denais, rapporteur, prit aussitôt la défense de la quittance obligatoire : « Ici, disait-il, il n'y a aucune sanction, si vous n'êtes pas amené un jour d'une manière quelconque à produire en justice le titre dont il s'agit. »

Mais M. Marius Valette soutint l'opinion contraire :

« M. le Rapporteur nous dit qu'il n'y a pas de sanctions, mais il y a l'art. 39 qui peut frapper les délinquants d'une amende de 50 francs ; qu'on le veuille ou non, il y a possibilité de poursuites judiciaires.... Je demande la suppression de l'art. 37. »

Ces débats se poursuivaient pendant une séance de nuit (21 déc. 1917). Le nombre insuffisant des députés présents ne permit pas à l'Assemblée de se prononcer.

Le 22 décembre, au moment de reprendre la discussion de l'art. 37, M. Raoul Péret, président de la Commission du Budget, demanda au gouvernement et à la Commission de législation fiscale, l'abandon du titre obligatoire.

« Il s'agit de rendre obligatoire le titre constituant les paiements de toute nature, même en matière commerciale. Or, si vous en décidez ainsi, vous irez à l'encontre de tous les usages comerciaux. Il n'est pas d'usage, en effet, quand on effectue un paiement à la suite d'un contrat commercial, surtout quand il est verbal, de délivrer une quittance, un reçu, sous une forme quelconque. D'autre part, la preuve des conventions en matière commerciale se fait la plupart du temps par témoins ou résulte d'un échange de correspondances, qui n'ont pas le caractère de titres. Si vous exigez un titre, vous ruinez d'un coup une jurisprudence qui est formelle.

« En troisième lieu, vous exposez ceux qui ne se sont pas fait délivrer des reçus à des contraventions et à des poursuites qui ne manqueraient pas de les irriter profondément, et l'administration de l'enregistrement serait fondée à rechercher tous ceux qui n'auraient pas délivré le titre constatant le paiement, ce qui serait vexatoire. »

(*J. Off.*, Déb., Chambre, 1917, p. 3495, col. 3.)

L'art. 37 fut abandonné par le gouvernement et les commissions et disparut en entier.

Ainsi, le débiteur qui se libère se trouve dans cette alternative, ou bien d'acquitter l'impôt, s'il veut se procurer un titre, une preuve régulière, ou bien se contenter des prescriptions de paiement non atteintes par la loi, en courant le risque d'être obligé de payer deux fois.

Cette situation, du reste, a été exposée à la Chambre par M. Joseph Denais : « Pour être en règle avec la loi, pour être assuré de ne pas être inquiété ultérieurement, de pouvoir faire face à toutes les réclamations, l'acheteur doit demander une quittance. Cette quittance sera soumise au droit. Evidemment, aujourd'hui, on est libre de ne pas le faire. On est toujours libre de verser 500.000 francs sans demander de reçu. Dans ce cas, vous échappez à la loi, c'est certain, mais vous courez au risque. »

(*J. Off.* Déb. parl. Chambre 1917. p. 3450, col. 3).

Ce caractère de taxe facultative a été vivement combattu par M. Ernest Lafont, adversaire du principe même de cet impôt.

« La loi que vous êtes en train d'essayer péniblement de formuler, puisqu'on la démolit à mesure qu'on l'édifie, prévoit *non pas une disposition sur les paiements, mais une taxe sur les titres.*

« Il y a un article 35 « à l'expiration du délai, une taxe sera perçue sur tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant les paiements. »

« Finalement nous sommes amenés à un texte qui établit la taxe, non pas sur le fait matériel du paiement, mais sur l'établissement du titre libératoire.

« Quant à l'article 37, à l'heure actuelle on a l'air de l'abandonner, mais il était l'épine dorsale de la nouvelle loi; on nous propose de le supprimer. Quelles seront les conséquences ? Il y aura taxe, non pas quand la loi le voudra véritablement et quand le fisc aura des droits à percevoir; mais quand il plaira aux parties de payer, ou quand elles auront un besoin impérieux de ce titre libératoire, ou quand le besoin qu'on en aura, vaudra la charge que l'on supportera en l'assujettissant à la taxe. C'est donc une taxe facultative. »

(*J. Off.* Débats. Chambre 1917, p. 3496, col. 2).

3° Des conditions que doit remplir le titre libératoire

L'article 19 dispose que la taxe sera perçue : « sur tous titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des paiements ou versements de sommes ». Il est à remarquer que l'art. 19 ne fait que reproduire les termes de l'art. 18 de la loi du 23 août 1871, d'après lesquels sont soumis au droit de Timbre de 10 centimes : « tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, qui emporteraient libération, reçu ou décharge ».

En conséquence, l'article 19 doit être appliqué dans les mêmes conditions que l'article 18 de la loi du 23 août 1871, plus les dispositions particulières de la loi de 1917.

Ces conditions sont au nombre de cinq :

1° Il faut que le titre soit un acte privé;

2° Il doit présenter un caractère libératoire;

3° Il ne doit comprendre aucune disposition étrangère à la libération du débiteur;

4° Il doit se trouver en la possession du débiteur;

5° Et l'art. 19 ajoute une condition spéciale à la qualité de celui qui reçoit le paiement : celui qui délivre le titre doit être un non commerçant, ou bien, s'il est commerçant, le paiement doit être fait pour une cause autre que l'exercice de son commerce.

Nous allons examiner successivement ces cinq conditions :

1° *Acte privé :*

L'article 19 n'est pas applicable aux actes authentiques contenant des paiements, ces actes sont soumis au Timbre de dimension et, d'un autre côté, ils acquittent des droits d'Enregistrement dans un délai déterminé.

Le législateur, en assujettissant à la taxe les titres constatant des paiements, a voulu, dans un but de justice fiscale, frapper d'un tarif proportionnel la valeur qui échappait aux droits d'Enregistrement; déjà les effets de commerce et les reconnaissances de dettes avaient été soumis à l'impôt proportionnel, il lui a paru de toute justice d'appliquer le même tarif au titre libératoire.

A ce sujet 3 questions différentes ont été posées au Ministre, qui y a répondu au *Journal Officiel*.

Question : 21.782, de M. Lefas, député. Réponse : *J. Off.* 9 juin 1918, p. 4.985. — Question : 20.941 de M. Pugliesci-Conti, député. Réponse : *J. Off.* 8 août 1918, p. 6876. — Question : 2.144 de M. de Keranglech, sénateur. Réponse : *J. Off.* 23 octobre 1918, p. 718.

Il résulte de ces réponses que le droit de Timbre de l'art. 19 n'atteint pas les actes notariés; ils sont déjà soumis au Timbre de dimension et deux droits de Timbre ne peuvent être exigés sur un même acte. La règle « *non bis in idem* » qui domine toute la législation fiscale, s'applique également en matière de Timbre.

2° *Caractère libératoire :*

Le titre doit constater des paiements ou des versements de sommes. Nous examinerons sous un paragraphe spécial intitulé : « Les reçus obligatoires », la question relative aux versements de sommes. Quant aux paiements, l'article 19 embrasse dans sa généralité tous les écrits libératoires. Il n'ajoute rien à l'art. 18 de la loi du 23 août 1871. Le principe est le même, c'est l'application du régime antérieur consacré par une jurisprudence constante. La taxe s'applique, conformément aux conclusions de la Cour de Cassation (arrêt du 11 fév. 1874, D. P. 74-1-473), à toutes les écritures constatant un paiement

sous quelque forme qu'elles se produisent, qu'elles soient signées ou non signées du créancier, qu'elles aient ou n'aient pas le caractère d'un acte, dès lors qu'elles constituent pour le débiteur un titre libératoire susceptible de remplacer la quittance.

Ainsi, il n'y a aucun doute, en ce qui concerne un écrit signé, une quittance sous signatures privées. Pour les autres titres, il suffit qu'ils présentent un caractère libératoire leur permettant de remplacer une véritable quittance. Exemple : La taxe est due sur le bordereau même non signé, écrit par un porteur de coupons et remis par lui au guichet d'une Compagnie pour obtenir un paiement, lorsque ce bordereau est accepté par la Compagnie et revêtu d'une estampille ou d'une mention d'acquit, bien que cependant l'apposition en soit faite par le débiteur (Cass., 11 février 1874, D. P. 74-1-473).

Par contre, la nouvelle taxe ne sera pas due si le porteur de coupons demeure étranger à la confection du bordereau, car dans cette hypothèse le bordereau étant l'œuvre exclusive de la Compagnie ne peut être opposé au créancier comme titre libératoire. Ce caractère spécial de titre libératoire ne peut être invoqué par le débiteur, la taxe n'est pas applicable. (Inst. 3554. Sol. adm. enreg. 5 nov. 1874, D. P. 74-5-497).

3. *Absence de conditions étrangères au paiement.*

L'écrit libératoire peut être pur et simple, ou bien au contraire, contenir en outre de la constatation du paiement, des dispositions particulières et indépendantes à ce paiement.

La loi du 23 août 1871 instituant une exception à la règle générale de l'application du Timbre de dimension à tous les actes, n'avait assujetti au Timbre de 10 centimes que les quittances pures et simples. Celles, qui contenaient des stipulations de nature à conférer à l'une des parties une valeur juridique autre que celle d'une simple libération, restaient soumises au régime antérieur de la loi de Brumaire, comme tous les écrits susceptibles de constituer un titre; c'est-à-dire au Timbre de dimension et à l'Enregistrement dans les délais.

Pour reconnaître si la loi de 1871 était applicable à une quittance, il convenait d'apprécier si les énonciations ajoutées

étaient de nature à modifier le caractère de simple quittance et à produire des effets particuliers autres que ceux d'une libération ordinaire. La question était parfois embarrassante.

La loi du 31 décembre 1917 n'a rien innové en cette matière, il convient donc de se référer aux mêmes règles d'application.

Il y a d'abord un premier point à envisager, celui de la signature. Pour constituer un acte, il faut que l'écrit soit signé, sinon il ne représente qu'un projet quelconque et sans aucune valeur juridique, et dans ce cas, il ne peut être question de l'assujettir au Timbre de dimension qui n'est applicable qu'aux écrits constatant une convention.

Si donc le titre n'est pas signé, seule la taxe peut être applicable.

En présence d'un écrit signé des parties, l'examen des conditions accessoires s'impose aussitôt; il s'agit d'apprécier si ces dispositions, qui ont une dépendance certaine avec l'écrit libératoire, n'en dénaturent pas le caractère.

La question est parfois délicate et il faut dire qu'elle varie selon les espèces.

Ainsi une clause peut affecter la forme d'un complément de libération et cependant constituer une libération d'une nature tout à fait particulière ayant des caractères juridiques propres. Telle est le cas de la quittance subrogative. Un créancier consent une quittance à son débiteur mais subroge dans ses droits en ses lieu et place son propre créancier. Cette subrogation est bien la conséquence du paiement puisqu'elle a pour cause la quittance, mais elle n'en constitue pas moins un titre spécial, ce n'est pas une quittance pure et simple dont parle la loi. Il y a quittance et obligation nouvelle. Cet acte doit être rédigé sur papier de dimension.

De même dans le cas d'acceptilation ou remise de dettes et celui de libération à l'aide d'une dation en paiement.

Dans la remise de dettes, il n'y a qu'une libération ordinaire, mais il peut y avoir une libéralité, au point de vue Enregistrement; elle ne se résume pas, mais elle peut s'établir.

Dans la libération par dation en paiement, c'est-à-dire par abandon, soit de créances, soit d'effets mobiliers ou immobi-

liers, l'écrit peut ne constater que l'extinction de la dette, ce qui n'exige que le Timbre de quittance. Mais si l'Administration reconnaît plus tard que le paiement de cette dette s'est effectué à l'aide d'une dation, elle sera en droit d'exiger le Timbre de dimension et l'Enregistrement.

On pourra objecter que le titre n'est signé que du créancier et qu'on ne saurait le considérer comme emportant mutation. Mais, si la quittance se présente sous la forme d'une dation ou d'une vente et qu'elle ne soit signée que du créancier seul, le titre néanmoins tombe sous l'application du droit commun, puisque l'acte fait en double peut ne porter qu'une signature, celle de la partie qui n'est pas détentrice de l'exemplaire signé par elle. En conséquence, s'il s'agit d'effets mobiliers, le Timbre de dimension et l'Enregistrement seront nécessaires; s'il s'agit d'effets immobiliers l'écrit sera dispensé du droit de Timbre de dimension, mais l'Enregistrement sera requis.

Par contre, ainsi que nous l'avons dit, le contrat qui renferme une ou plusieurs clauses établissant la libération d'une ou de plusieurs parties et qui est rédigé sur papier timbré est dispensé du Timbre quittance.

Le Timbre de dimension couvre les libérations constatées au cours de l'écrit. Le Timbre de quittance, au contraire, ne couvre que la libération et il n'exempte pas du droit de Timbre de dimension les conventions d'une autre nature contenue dans l'acte.

En raison du tarif élevé de la nouvelle loi, le contraire serait plutôt à craindre. Autrefois les parties avaient intérêt à acquitter le droit du Timbre quittance, mais actuellement, il est évident, qu'il est plus avantageux de soumettre les paiements de sommes importantes au Timbre de dimension et d'éviter ainsi la taxe proportionnelle. Il est donc très possible de voir les parties, cherchant à réaliser une économie, s'ingénier à présenter une quittance comme la conséquence directe d'un contrat assujetti au Timbre de dimension.

Il est vrai que la loi du 29 juin 1918, que nous étudierons ultérieurement, est venue limiter cette fraude. Cette loi a rendu l'Enregistrement obligatoire dans un délai de 3 mois à compter

de leur date tous les contrats synallagmatiques, si bien que le paiement de la taxe proportionnelle est devenue la solution la plus intéressante pour acquitter les droits sur les paiements.

4° *Remise du titre au débiteur :*

Pour être assujetti au droit, l'écrit libératoire doit valoir comme titre au débiteur, c'est-à-dire avoir pour lui une valeur probante qui lui permette de le produire en justice comme preuve. Cette condition n'est remplie que si l'écrit émane du créancier et s'il se trouve entre les mains du débiteur.

Nul ne peut se créer un titre à soi-même (art. 1331, C. C.), le titre doit émaner du créancier. Ce point ne présente aucune difficulté.

Mais la remise du titre au débiteur soulève des questions plus délicates. Il convient, à ce sujet, de rappeler l'arrêt de la Cour de Cassation rendu toutes chambres réunies le 4 juin 1880, D. P. 80-1-289; S. 80-1-321.

Aux termes de cet arrêt le droit du Timbre des quittances n'est exigible qu'au moment de la remise du titre par le créancier au débiteur.

« Attendu, dit cet arrêt, que le droit de Timbre constitue une taxe sur l'écrit libératoire; qu'il faut en conclure que l'apposition du timbre ne devient obligatoire qu'à l'instant où la quittance est remise au débiteur comme titre constatant sa libération;

« Que d'autre part, suivant l'art. 23 de la loi, le Timbre est à la charge du débiteur; que conséquemment, il n'est dû qu'au moment où le débiteur reçoit la quittance, que contrairement à cette disposition, le Timbre s'il devait être apposé avant la remise de la quittance resterait à la charge du créancier, dans le cas où le débiteur, comme il est libre de le faire, refuserait toute quittance.

« Attendu que s'il est de principe que les droits à recevoir par le Trésor lui sont acquis par le seul fait de l'existence matérielle des actes assujettis... Ce principe ne saurait avoir pour conséquence d'autoriser la Régie à faire abstraction des circonstances dans laquelle la saisie d'une quittance a été opérée, alors

que ces circonstances démontrent que la quittance n'a pas encore revêtu le caractère libératoire qui la soumet à la taxe;

« Attendu que, de ce qui précède, il résulte qu'en décidant qu'il n'avait pas été contrevenu à la loi du 23 août 1871, ni au décret réglementaire du 27 novembre suivant, par la simple rédaction de quittances non revêtues de Timbre, mais restées en la possession du créancier et en annulant la contrainte décernée par la Régie, le jugement attaqué n'a violé, ni faussement appliqué aucun des textes précités. La Cour confirme... »

L'Administration soutenait que le Timbre était un impôt de consommation et qu'il était exigible par le seul fait de la rédaction de l'écrit, indépendamment de toute autre condition.

Cette théorie avait été celle de la Cour de Cassation dans un arrêt du 2 janvier 1878 ; elle reconnaissait que le droit de Timbre, étant un impôt de consommation qui doit être acquitté par l'emploi du papier timbré au moment de la rédaction de tout acte devant ou pouvant faire titre, était acquis au Trésor par la seule existence de l'acte, abstraction faite de sa validité, de son utilité juridique et de l'usage qu'on pouvait en faire.

Mais cette thèse fut combattue par le conseiller Gast, rapporteur, devant les Chambres réunies. Il exposa que la loi du 23 août 1871 avait inauguré un régime essentiellement différent de celui autrefois en vigueur, notamment en créant un Timbre mobile qui devait être oblitéré au moyen d'une simple griffe et qui remplaçait le Timbre de dimension; qu'en outre, en ce qui concernait les quittances, les anciennes règles n'avaient pas pour effet de rendre passible du droit une quittance simplement préparée par le créancier et non encore remise au débiteur. Dans ces conditions, l'acte est inexistant ou imparfait, la quittance en cet état ne prouve, ni le paiement fait au créancier, ni la libération consécutive du débiteur. La quittance ne devient parfaite que sur la remise au débiteur; jusqu'à ce moment, l'aveu du paiement émané du créancier peut être rétracté par ce dernier.

Mais il existe cependant des écrits qui forment titres contre le créancier, et qui par leur nature restent entre les mains du

créancier. L'art. 1332 du C. C. déclare que « l'écriture mise par le créancier à la suite, en marge, ou au dos d'un titre qui est toujours en sa possession fait foi quoique non signée, ni datée par lui lorsqu'elle tend à établir la libération du débiteur ».

L'écrit a un caractère libératoire, il ne peut être détruit par le créancier, puisqu'il constitue un titre.

La plupart des auteurs (M. Wahl, n° 236) considère que le droit de Timbre est dû, l'art. 18 de la loi désignant les titres de quelque nature qu'ils soient emportant libération ; mais la jurisprudence est d'un avis contraire décidant que ces écrits n'emportent pas décharge au profit du débiteur, le créancier restant toujours en possession du titre. Le droit de Timbre serait dû sur la quittance remise au débiteur; ici l'écrit, par sa nature même affecte la forme d'une inscription d'ordre ou de comptabilité. Il ne suffit pas qu'une quittance soit rédigée, il faut qu'elle soit délivrée.

5° *Qualité du créancier :*

L'ancien droit du Timbre quittance frappait indistinctement tous les titres libératoires commerciaux et non commerciaux. La nouvelle taxe a établi un système de règles spéciales et c'est précisément par l'application de ce régime nouveau aux titres libératoires, qu'elle se différencie de l'ancien droit du Timbre.

L'art. 19 ne s'applique qu'aux titres constatant des paiements faits à des non commerçants, ou à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce; c'est-à-dire à des paiements ayant un caractère civil.

Cela ne veut pas dire, que les autres paiements de nature commerciale soient exonérés de tout droit. Il faut établir une distinction.

Si ces paiements correspondent à une vente au détail ou à la consommation, ils sont frappés par l'art. 23 de la loi du 31 décembre 1917 d'une taxe de 20 centimes % (taxe sur les paiements de vente au détail ou à la consommation) ou bien, ils peuvent être atteints par une taxe de 10 francs % si ces paiements sont effectués à l'occasion d'achats d'objets de luxe, par application de la taxe somptuaire.

Tous les autres paiements restent soumis à l'ancien droit de Timbre, c'est-à-dire au Timbre gradué (art. 28, loi du 15 juillet 1914).

En ce qui nous concerne, au sujet des écrits libératoires, la loi nouvelle a donc apporté une limitation. La taxe ne s'applique qu'aux paiements civils.

Les raisons de ces dispositions ont été développées et expliquées par le rapporteur du projet de loi M. Joseph Denais devant la Chambre (3e séance, 21 déc. 1917, *J. Off.* Débats, p. 3.463).

« Quant aux commerçants, ils ne sont frappés que si dans l'opération, il s'agit d'une affaire autre que leur commerce. On s'est préoccupé, des répercussions possibles sur le renchérissement de la vie, si la taxe était répétée à tous les degrés des opérations. On a décidé que les commerçants, quand ils faisaient « acte de commerce », les commerçants en gros et demi-gros, les industriels pour la transformation des produits et des matières premières, les banques quand il s'agit d'affaires circonscrites dans l'intérieur de leur maison échapperaient à cette taxe pour éviter les répercussions ».

Le législateur a voulu ainsi éviter l'incidence de l'impôt, et aux reproches des socialistes, M. Denais ajoutait :

« Quant à dire que cet impôt aura des incidences extraordinaires, je m'en réfère simplement à ce que disait l'an dernier à la séance du 12 décembre, M. Bedouce qui donnait à la Chambre un avertissement extrêmement sage.

« Au fur et à mesure, disait-il, que même dans la forme directe par l'impôt personnel, nous aurions demandé à chacun sa part suivant ses ressources, la première préoccupation de celui qui aura fait à l'Etat le sacrifice d'une partie de ses revenus, sera de récupérer ce sacrifice sur la valeur des choses dont il est le détenteur, le dispensateur et le distributeur.

« La voilà, l'incidence de l'impôt ! Si vous admettez que l'incidence de l'impôt est inévitable, même dans l'impôt personnel, pourquoi élevez-vous aujourd'hui cette objection de principe, contre l'impôt sur les paiements qui précisément est conduit de façon à atteindre au minimum le consommateur et

qui donne l'incidence aussi restreinte et aussi réduite que possible ?

« Du reste je ne comprends pas cette querelle ».

(*J. Off.* Débats. Chambre, 1917, p. 3.459, col. 2).

Ainsi l'exception à l'égard des paiements de nature commerciale n'a pas été faite dans l'intérêt du commerçant, mais dans le but de ménager le consommateur.

Pour déterminer l'impôt applicable au titre, il faut donc rechercher à qui le paiement a été fait, c'est-à-dire considérer la qualité de celui qui le reçoit.

Si c'est un non commerçant qui a reçu le paiement et qui a délivré la quittance, la nouvelle taxe s'applique quelle que soit la cause du paiement. Si c'est un commerçant, il faut que le paiement ait été fait pour une cause autre que l'exercice de son commerce.

A contrario, la loi prescrit deux conditions pour l'exonération de la taxe : la qualité de commerçant et le paiement effectué pour les besoins du commerce.

Il est évident que ces deux conditions ne sont pas toujours faciles à reconnaître et que le législateur dans la louable intention d'éviter les répercussions néfastes de la nouvelle taxe en a compliqué singulièrement l'application.

En fait la qualité de commerçant est assez facile à déterminer, les cas douteux sont assez rares dans la pratique, le commerçant est celui qui effectue habituellement des actes de commerce; mais le caractère civil ou commercial d'une obligation est beaucoup plus difficile à établir. D'autant que cet impôt est perçu par les particuliers eux-mêmes qui, en principe, ne sont nullement préparés à remplir ces fonctions parfois très délicates.

Il est bien entendu qu'il convient de se placer au point de vue de la personne qui reçoit, peu importe la qualité de celle qui paie. Mais il intervient toujours, malgré tout, une question d'interprétation qui varie suivant les circonstances et qui rend difficile l'application de la loi. De nombreux paiements reçus par un commerçant peuvent être indifféremment considérés ou

bien avec un caractère civil ou bien comme paiement commercial et le contrôle n'est pas facile, ainsi, par exemple, dans les opérations réalisées entre un commerçant et un banquier, les paiements résultant d'une ouverture de crédit...

On adresse un autre reproche au législateur, l'art. 19 favorise les commerçants en gros et en demi-gros. Les quittances qu'ils délivrent ne donnent lieu qu'à la perception du Timbre gradué, c'est ainsi que les transactions souvent les plus importantes bénéficient d'un régime de faveur, alors que la vente au détail est soumise au tarif le plus fort.

APPENDICE

§ 1. — Les décharges de sommes

L'article 19, *in fine*, est ainsi conçu :

« En ce qui concerne lesdits titres, la taxe est substituée au droit du timbre établi par les articles 18 de la loi du 23 avril 1871 et 28 de la loi du 15 juillet 1914, sur les titres emportant libération, reçu ou décharge de sommes. »

Ainsi, en même temps que les quittances, écrits libératoires par excellence, la loi frappe les reçus et décharges. Nous examinerons les reçus dans le paragraphe suivant, nous nous occuperons ici des décharges.

Le législateur a soumis les décharges de sommes à la nouvelle taxe en raison de la nature et du caractère de cet acte.

La décharge, en effet, est un titre libératoire, mais alors que la quittance suppose un débiteur de sommes d'argent, la décharge suppose un débiteur d'obligations. Elle délie de son obligation celui qui s'est engagé à conserver une chose, à la gérer pour le compte d'une autre personne. Elle produit le même effet à l'égard d'une obligation que la quittance à l'égard d'une dette.

En principe les décharges sont données à des dépositaires et à des mandataires.

Dans les relations commerciales, les décharges sont nombreuses. Ainsi les marchandises qui subissent des préparations diverses sont successivement confiées à des différents industriels qui leur font subir des manipulations spéciales. Ces diverses manipulations sont constatées par des bulletins de remise valant décharge.

Les mandataires après avoir rempli les obligations qu'ils avaient acceptées se font délivrer une décharge par leurs mandants.

Mais l'article 19 de la loi du 31 décembre 1917 ne s'applique qu'aux décharges de sommes, tandis que l'article 18 de la loi du 23 août 1871 visait expressément « les décharges de sommes, titres ou objets ».

De sorte que seules les décharges de sommes sont soumises à une taxe proportionnelle, les autres décharges de titres, valeurs et objets restent encore assujetties au droit fixe de 10 centimes. sauf cependant l'exception prévue par la loi du 13 juillet 1911, art. 9, qui exempte du Timbre de 10 centimes les écrits ayant pour objet soit la reprise des marchandises livrées à condition ou des enveloppes et récipients ayant servi à des livraisons, soit la déduction de la valeur de ces enveloppes ou récipients lorsqu'elle est constatée par des pièces distinctes ou des mentions inscrites sur les factures.

La limitation de la taxe aux décharges de sommes s'explique facilement, le législateur a voulu éviter aux parties l'obligation de donner une évaluation souvent difficile et surtout sans contrôle possible des objets ou titres remis par le dépositaire. Au contraire, la taxe est d'une application facile sur les remises de numéraire.

Il est à remarquer que les lois fiscales de 1871 et de 1917 n'ont assujetti que les décharges de sommes et les décharges de titres, valeurs et objets. Les autres décharges ne tombent pas sous leur application, par exemple: les décharges de mandats. Mais il convient de rappeler que ces décharges sont soumises aux dispositions générales de la loi du 13 Brumaire An VII, elles doivent être rédigées sur papier timbré et se trouvent ainsi soumises au Timbre de dimension.

La décharge peut être donnée sous une forme quelconque ; l'écrit, le titre importe peu (acte sous signatures privées, bon de remise), il suffit qu'il fasse preuve de la libération. Cependant l'administration ne peut recourir à des renseignements étrangers au titre pour en caractériser la nature, c'est seulement lorsque le caractère libératoire de l'écrit est manifeste que l'administration, à défaut d'indication du montant des sommes remises, se reconnaît alors le droit de l'établir par tous moyens compatibles.

§ 2. — Ecrits constatant des versements de sommes

I

Les Reçus obligatoires

En même temps que les paiements, la loi du 31 décembre 1917 frappe également les versements de sommes.

L'application de la nouvelle taxe n'est donc pas toujours subordonnée à la condition d'une dette à éteindre et à la libération de cette dette. L'article 19 assujettit les écrits qui constatent purement et simplement des versements d'espèces, auxquels on ne reconnaît aucun caractère libératoire.

Comme nous l'avons dit, la numération des espèces peut s'interpréter de deux façons différentes. Elle peut se produire pour éteindre une dette antérieure, dans ce cas c'est la véritable quittance; d'un autre côté elle peut s'effectuer indépendamment de tout lien préexistant, ici l'écrit constitue le titre d'une obligation qui résulte du fait même du versement et qui pourra être invoqué en justice. Ce titre n'est pas libératoire puisqu'il ne correspond pas à une dette antérieure, c'est un reçu obligatoire.

Le législateur de 1917 a nettement indiqué son intention de taxer « le reçu obligatoire » en ajoutant spécialement au projet Klotz les mots « versements de sommes » qui sont demeurés dans la loi.

Sous le régime de la loi du 23 août 1871 l'application du Timbre des quittances aux « reçus obligatoires » proclamée par l'administration était au contraire une question épineuse et la

jurisprudence se montrait d'un avis nettement opposé aux prétentions du Fisc.

La loi de 1871, art. 18, déclarait soumis au droit de Timbre de 10 centimes « les quittances pures et simples, les reçus et décharges de sommes, titres, valeurs ou objets ».

Que fallait-il entendre exactement par le mot « reçu », qui se trouvait intercalé entre deux expressions correspondant à des titres libératoires ?

L'administration soutenait que ce terme avait une portée générale et qu'il comprenait tous les reçus libératoires et obligatoires et que tous étaient assujettis au Timbre de 10 centimes. Elle se basait sur un argument de texte résultant de la rédaction même des termes de la loi et, en outre, sur la nature même du droit de Timbre, impôt de consommation, qui frappe l'écrit indépendamment des circonstances obligatoires ou libératoires de l'acte.

La Cour de Cassation s'est prononcée en sens contraire dans deux arrêts qui ont établi la jurisprudence sur ce point.

Le premier arrêt fut rendu par la Cour de Cassation le 4 juin 1880 D. P. 80-1-289. Il fixe la nature du droit de Timbre de quittance. (Voir supra § 2, n° 3, 4° Remise du titre au débiteur).

Le deuxième arrêt fut rendu par la Chambre des Requêtes le 7 mars 1887 D. P. 87-1-337.

La Cour avait à se prononcer sur l'espèce suivante: Un sieur Desplanques, entrepreneur de maçonnerie, avait commandé à un sieur Letellier, marchand de plâtre, une fourniture de 115 sacs de plâtre. La livraison avait été constatée par un reçu que Desplanques avait remis à Letellier. Le reçu, saisi par la gendarmerie, n'était pas timbré. La Direction générale de l'Enregistrement poursuivait Desplanques, soutenant que le reçu était assujetti au Timbre de 10 centimes établi par la loi du 23 août 1871, art. 18.

« Attendu, dit cet arrêt, que le droit de Timbre, désormais fixé à 10 centimes par quittance, constitue selon les termes mêmes du rapporteur de la loi, une taxe sur l'écrit libératoire; que le mot reçu intercalé entre les mots quittance et décharge ne peut

pas avoir une portée plus étendue qu'eux et s'entendre d'un écrit libératoire.

« Que la signification de ces mots « reçus d'objets » est précisée par les dernières expressions de l'art. 18 précité, et qu'on y voit l'intention manifeste du législateur de ne frapper de l'impôt que le titre qui pourrait faire preuve, entre les mains du débiteur, de sa libération; que cette interprétation, commandée par le texte de la loi, l'est aussi par l'esprit dans lequel elle a été édictée;

« Attendu que le reçu litigieux n'a pas le caractère d'un écrit libératoire; que Letellier livrant à Desplanques les 115 sacs commandés ne se libérait pas d'une obligation de livrer qu'il n'avait pas prise; qu'il devenait au contraire, par suite de la livraison, créancier vis-à-vis de Desplanques du prix des 115 sacs de plâtre; d'où il suit que Desplanques devenu débiteur dudit prix n'a pu donner à Letellier un reçu libératoire et qu'en décidant que le reçu litigieux échappait à l'application de la loi de 1871, le jugement attaqué n'a violé, ni faussement interprété les articles visés au pourvoi. »

Ainsi, sous le régime de la loi de 1871, la jurisprudence dispensait le reçu obligatoire du Timbre de quittance de 10 centimes.

Il est à remarquer que l'article 19 de la loi du 31 décembre 1917 ne vise que les versements de sommes; de sorte que les reçus d'objets restent toujours soumis à un régime précédent.

Donc les dispositions de la loi de 1917 posent à nouveau la question en ce qui concerne les versements de sommes.

Cependant il est permis de se demander quel intérêt pratique peut présenter pour les parties une telle discussion ? En effet si le titre n'est pas libératoire, et s'il n'est pas, d'après la jurisprudence, soumis au Timbre de quittance, il est alors obligatoire, mais de ce fait, il se trouve compris parmi les écrits donnant droit au Timbre proportionnel, en exécution des art. 2 et 14 de la loi de Brumaire An VII, et spécialement de l'art. 6 de la loi du 6 Prairial An VII, portant que les billets et obligations non négociables ne pourront être faits que sur Timbre proportionnel.

Il serait difficile d'échapper à ces règles. L'écrit constatant un mouvement de numéraire a nécessairement pour effet, soit de libérer celui qui paie, soit d'obliger celui qui reçoit. Dans un cas comme dans l'autre, l'administration pourra toujours réclamer un droit.

D'autant que sous le régime de la nouvelle loi, tout l'intérêt pratique disparaît. Le législateur en rendant proportionnel et en élevant le droit de Timbre de quittance à 20 centimes o/o (art. 19) a soumis au même tarif (art. 18) les effets négociables et non négociables.

De sorte que la quotité de l'impôt étant la même dans les deux cas, les parties de toutes façons acquittent le même droit et n'ont qu'un intérêt tout à fait secondaire à savoir si l'écrit est soumis à l'article 18 plutôt qu'à l'article 19 de la loi du 31 décembre 1917.

II

Les conditions d'application de la taxe aux reçus obligatoires

Le reçu constatant un versement de sommes est soumis aux mêmes règles d'application que l'écrit libératoire.

Il faut donc un titre; ce titre doit avoir un caractère privé, l'acte authentique serait soumis au Timbre de dimension; il doit être en possession de celui qui a effectué le versement; il ne doit renfermer aucune disposition étrangère à la remise du numéraire.

Cependant il se présente, ici, une particularité intéressante. Nous avons vu que l'écrit libératoire qui renferme des clauses ou stipulations modifiant le paiement pur et simple devient un contrat synallagmatique, soumis à l'enregistrement dans un délai de trois mois; tandis que les stipulations annexées au titre constatant des versements de sommes réalisent un contrat de dépôt qui est unilatéral et qui n'est pas assujetti à l'Enregistrement dans un délai déterminé.

De sorte que les parties qui voudront éviter le paiement proportionnel de la taxe pourront, en modifiant la rédaction de

leur contrat, sans en changer le caractère fondamental, avoir un titre parfait, qui ne nécessitera que l'emploi du papier timbré de la moindre dimension et qu'il ne sera pas nécessaire de soumettre à la formalité de l'enregistrement.

Quant à la qualité de celui qui reçoit le versement, il importe peu qu'il soit commerçant ou non commerçant. Nous sommes ici en présence d'un acte civil d'obligation, qui ne sera jamais un acte commercial. La cause sera toujours civile, peu importe les motifs plus ou moins éloignés du versement. On peut reprocher au législateur un défaut de rédaction qui laisse supposer que la distinction établie dans l'article 19 entre le commerçant et le non commerçant, puisse se rapporter également au versement de sommes.

Certes, dans la pensée du législateur cette distinction se rapportait au reçu libératoire qui est une véritable quittance, elle ne s'appliquait nullement au reçu obligatoire; il est à regretter qu'on ait omis d'en faire état au cours des débats.

§ 3. — **Les exemptions**

L'article 20 prévoit une série d'exemptions à l'application de la taxe proportionnelle de 20 centimes o/o, mais les titres exemptés sont simplement dispensés de la taxe et demeurent toujours assujettis aux droits antérieurement établis; observation étant faite que certains de ces écrits seulement restent soumis au Timbre gradué.

Aussi il convient de distinguer trois catégories d'exemptions à la taxe proportionnelle de 20 centimes o/o.

1°) D'abord les écrits dispensés de tout droit de Timbre;

2°) Les titres assujettis à des tarifs spéciaux;

3°) Enfin ceux qui restent encore soumis au Timbre gradué, l'ancien Timbre des quittances ordinaires.

I. — Quittances et reçus exemptés de tous droits de timbre

1° *Acquits sur les chèques et les effets de commerce.*

L'art. 20, al. 2 dispense du Timbre proportionnel « les acquits

inscrits sur les chèques ainsi que sur les lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce assujettis au droit proportionnel du Timbre ».

Nous verrons au chapitre suivant que le chèque est soumis à un droit de Timbre fixe; nous avons réuni en un seul contexte toutes les questions relatives au chèque y compris le cas d'exemption de l'acquit; il convient de se reporter à ce chapitre.

Quant aux acquits inscrits sur les titres assujettis au Timbre proportionnel, l'exemption les concernant est simplement renouvelée, tout d'abord, de l'article 23 de la loi du 13 Brumaire, An VII qui stipulait que les quittances des remboursements de contrats de constitution ou obligation pouvaient être mises à la suite de ces actes rédigés sur papier timbré et également elle rappelle les dispositions de l'art. 20, al. 1 de la loi du 21 Août 1871 dont elle est la copie exacte.

En somme cette exemption ne fait que consacrer le régime antérieur.

2° *Quittances de* 10 *francs et au-dessous.*

L'art. 20, al. 4 dispense de la taxe « Les quittances de 10 francs et au-dessous, quand il ne s'agit pas d'un acompte ou d'une quittance finale sur une plus forte somme ».

Cette disposition était déjà contenue dans la loi de Brumaire, art. 16, § 8 et dans l'art. 20, al. 2 de la loi du 23 août 1871.

3° *Quittances intéressant les services publics et les indigents.*

Aux termes de l'al. 5, art. 20, sont dispensées de la taxe « les quittances énumérées dans l'art. 20, al. 3 et 4 de la loi du 23 août 1871 ».

L'alinéa 3, art. 20 de la loi de 1871 est ainsi conçu : « Sont dispensées du droit de Timbre de 10 centimes les quittances énumérées en l'art. 16 de la loi du 13 Brumaire An VII, à l'exception de celles relatives aux traitements et émoluments des fonctionnaires, officiers des armées de terre ou de mer, employés salariés de l'Etat, départements, communes et tous établissements publics. »

L'art. 16 de la loi de Brumaire est très important, il est relatif aux actes exemptés de l'emploi du Timbre de dimension et il dispense de ce Timbre un certain nombre de quittances ; en effet, à cette époque les quittances étaient passibles du Timbre de dimension. Mais des lois postérieures ont modifié les dispositions de cet art. 16 sur plusieurs points et dans l'état actuel du droit les exemptions qui y sont prévues concernant les quittances, peuvent être groupées de la façon suivante :

a) D'abord les quittances intéressant les Services Publics.

Ces quittances ont été exonérées du Timbre dans l'intérêt de l'Etat débiteur ; elles sont relatives aux opérations de Trésorerie concernant notamment le service des emprunts, constatant les versements, remboursements ou paiements d'arrérages. De même sont dispensées du Timbre les pièces relatives aux opérations entre les diverses comptabilités de l'Etat. (Décis. min. fin. 12 juin 1875 ; 30 juillet 1888.)

b) Sous le régime de la loi de Brumaire les quittances relatives au traitement des fonctionnaires et à la solde des officiers étaient également exemptées de l'impôt du Timbre (art. 16, al. 5).

Mais l'art. 20, al. 3 de la loi du 23 août 1871, alors qu'en principe l'impôt du Timbre est dû par le débiteur, par suite d'une véritable inconséquence juridique, a mis cet impôt à la charge du bénéficiaire du traitement, de telle sorte que le droit est acquitté par le créancier et non par le débiteur qui est l'Etat.

Le législateur, en raison de l'augmentation de la taxe, n'a pas voulu rendre trop rigoureuse cette disposition déjà critiquable et a décidé de maintenir l'ancien Timbre gradué pour les paiements effectués aux officiers et fonctionnaires de l'Etat.

Les quittances souscrites par les sous-officiers et soldats, en cette qualité, restent donc seules exemptes du droit de Timbre.

c) L'art. 16 exonère encore les quittances de secours payées aux indigents et celles constatant des paiements pour indemnités en cas d'incendies, inondations, épizooties et autres cas fortuits.

4° *Reçus d'effets de commerce.*

Relativement aux reçus de titres et pièces soumis en principe au droit de Timbre de 10 centimes, nous rappellerons l'exemp-

tion de l'art. 4, loi du 30 mars 1872 qui dispense du droit de Timbre les reçus donnés pour « constater la remise d'effets de commerce à négocier, à accepter ou à encaisser ».

5° *Etablissements d'Epargne et de Prévoyance.*

Nous ajouterons, les dispositions du décret du 23 août 1875, art. 9, qui « exemptent de tout droit de Timbre les quittances des sommes déposées aux Caisses d'Epargne ainsi que les quittances des sommes remboursées aux déposants. »

II. — Quittances soumises a des tarifs spéciaux

1° *Quittances de deniers publics.*

L'art .20, al. 5, dispense, en outre, les quittances énumérées dans l'art. 20, al. 4, de la loi du 23 août 1871.

Cet alinéa dispose que : sont exemptées du Timbre de 10 centimes :

« 4e al. — Les quittances délivrées par les comptables des deniers publics, celles des Douanes, des Contributions Indirectes et des Postes qui restent soumises à la législation qui leur est spéciale. »

En principe les quittances délivrées par les comptables de deniers publics sont tarifées à 25 centimes, quelle que soit l'importance des sommes (art. 2, loi du 23 août 1871).

Les quittances délivrées par le service des Douanes lorsqu'elles sont supérieures à 10 francs sont assujetties au Timbre de 25 centimes. (Art. 19 de la loi du 28 avril 1816).

Quant aux quittances délivrées par les employés des Contributions Indirectes, elles sont marquées d'un Timbre spécial dont le prix est de 10 centimes. (Art. 243 de la loi du 28 avril 1816).

Mais les quittances délivrées par les percepteurs pour les impôts directs et les quittances des impôts indirects qui s'expédient sur des actes (Enregistrement) sont exemptées de tout Timbre. (Art. 16, § 6 de la loi du 13 Brumaire An VII).

Quant aux reconnaissances pour des valeurs cotées, pour des articles d'argent envoyés par l'Administration des Postes, elles

sont exemptées de tout droit de Timbre, lorsqu'il s'agit d'opérations faites par les Postes. (Loi du 25 janvier 1873, art. 8 et loi du 18 mars 1879) ; mais les quittances pour des sommes d'argent envoyées par la poste sont soumises au Timbre de 25 centimes. (Loi du 23 août 1871, art. 2, al. 2).

2° *Renouvellement d'effets de commerce.*

L'art. 20, al. 3, dispense de la taxe proportionnelle le renouvellement des lettres de change, billets à ordre, et autres effets de commerce, créés antérieurement à la loi du 31 décembre 1917, qui restent soumis aux droits établis par l'art. 1 de la loi du 5 juin 1850.

III. — Quittances soumises au timbre gradué

Le Timbre gradué a été institué par l'art. 28 de la loi du 15 juillet 1914 ainsi conçu :

Art. 28. — « Le droit de Timbre de 10 centimes auquel sont soumis en vertu de l'art. 18 de la loi du 23 août 1871 les titres emportant libérations, reçus ou décharge de sommes, est élevé :

« A 20 centimes pour les sommes supérieures à 200 francs, mais n'excédant pas 500 francs.

« A 30 centimes pour les sommes supérieures à 500 francs, mais n'excédant pas 1.000 francs.

« A 40 centimes pour les sommes supérieures à 1.000 francs, mais n'excédant pas 3.000 francs.

« Et à 50 centimes pour toutes les sommes supérieures à 3.000 francs. »

La nouvelle loi de 1917 sur les paiements a rendu son application exceptionnelle.

Se trouvent encore soumis à ce timbre :

1° *Les quittances commerciales.* — D'abord tous les titres constatant des paiements commerciaux faits par des commerçants pour des achats à l'occasion de leur commerce.

Cette disposition résulte, à contrario, des principes contenus dans l'art. 19; le législateur ayant voulu réduire autant que possible l'incidence de la taxe en ne la rendant exigible qu'au

moment de la consommation, c'est-à-dire au moment de l'acquisition des marchandises par les particuliers qui les retirent du commerce pour les employer à un usage individuel.

En conséquence, toutes les quittances commerciales restent encore soumises à l'ancien Timbre gradué.

2° *Les quittances de soldes ou traitements.* — En outre comme nous l'avons vu, restent soumises au Timbre gradué les quittances délivrées par les officiers pour leur solde et par les fonctionnaires pour leur traitement. (Art. 20, al. 5).

Le législateur a encore prévu un certain nombre d'exceptions que nous trouvons à l'art. 20 de la loi du 31 décembre 1917.

3° *Compensation légale et confusion.* — L'art. 20, al. 1, dispense de la taxe : « Les titres constatant l'extinction d'une dette par voie de compensation légale ou de confusion. »

Il y a compensation légale lorsque deux personnes se doivent réciproquement des objets fongibles, liquides, exigibles et saisissables. Il n'est pas nécessaire que chacune d'elles paie à l'autre ce qu'elle lui doit.

On les considère toutes les deux libérées jusqu'à concurrence de la plus faible des deux dettes. (Art. 1291 de C. C.).

L'exemption prévue à l'art. 20 se justifie aisément, alors que la loi dispense d'un paiement effectif et que la compensation s'opère de plein droit à l'insu même des débiteurs. Le législateur ne pouvait taxer une opération jugée inutile, puisqu'elle n'apportait aucune preuve de libération, qui au contraire se justifiait par l'établissement même des faits constituant la compensation.

La confusion est la réunion sur la même tête des deux qualités de créancier et de débiteur (art. 1300 C. C.). La confusion éteint la créance parce que son exécution devient impossible.

Mais dans ces deux cas le titre qui constaterait la libération du débiteur, soit par compensation légale, soit par confusion, s'il est spécialement exonéré de la taxe de 20 centimes % reste soumis à l'ancien Timbre gradué. En effet, les parties sont dispensées de rédiger un titre qui n'ajoute rien aux effets de la loi, mais dans le cas contraire la rédaction de l'écrit délivré,

bien que l'effet libératoire soit légal, constate néanmoins une libération, qui de ce fait se trouve soumise à l'ancien droit de Timbre. La nouvelle loi réservant expressément aux exemptions l'application des dispositions antérieures.

4° *Reçus délivrés par les banquiers et les officiers ministériels.* — Les alinéas 6 et 7 sont relatifs aux reçus délivrés par les banquiers et les officiers publics et ministériels.

A. — Al. 6. — « Les reçus délivrés par les banquiers aux clients titulaires de comptes de dépôts, ainsi que les reçus donnés par lesdits titulaires lorsqu'ils ont exclusivement pour objet de constater les versements ou retraits effectués par les clients au crédit ou au débit de leur propre compte. »

L'exemption de la taxe est spéciale, le dépositaire doit être un banquier et les opérations ne peuvent être que des dépôts ou retraits de fonds. Le mandataire du déposant bénéficie de l'exemption, mais la taxe est due pour tout autre cas, afin d'éviter que le débiteur ne vienne déposer lui-même au compte de son créancier pour éviter le paiement de la taxe.

Les comptes courants sont soumis à la taxe. Dans le compte courant la somme versée perd son individualité, il y a opération juridique, il y a novation.

M. Deligne, directeur de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, commissaire du Gouvernement, a exposé clairement cette situation au Sénat. (*J. off., Débats, Sénat*, 1917, *p.* 1.127.)

« Il y a deux sortes de comptes en banque : les comptes de dépôts et les comptes courants. Nous avons voulu uniquement viser les comptes de dépôts de fonds et non pas les comptes courants en banque.

« Un compte courant est un compte dans lequel il y a le doit et l'avoir. Chaque fois qu'une somme y arrive il y a novation. C'est une somme qui disparaît et qui se confond dans le compte courant du client. »

Le reçu de la somme passée en compte courant est donc assujetti à la taxe; ceci n'a rien de surprenant, ce titre rédigé au profit du débiteur qui s'est libéré, ne peut émaner du créancier titulaire du compte. Au contraire, le reçu délivré à

l'occasion de sommes déposées en banque émane du banquier, il n'est passible que du Timbre gradué. Du reste les banquiers sont des commerçants qui, dans les opérations de cette sorte, agissent pour les besoins de leur commerce.

B. — L'alinéa 7 dispose :

« Les quittances ou reçus de sommes déposées ou consignées chez les officiers publics ou ministériels en leur dite qualité, lorsqu'elles n'opèrent pas vis-à-vis des tiers la libération des déposants et les décharges que donnent les déposants ou leurs ayants cause auxdits officiers publics ou ministériels, lorsque la remise des sommes consignées ou déposées est faite. »

Les notaires reçoivent en dépôt pendant quelque temps les fonds de leurs clients notamment pendant l'accomplissement des formalités hypothécaires (ventes, obligations). Les reçus constatant ces dépôts ainsi que les décharges fournies par les déposants aux officiers ministériels sont assujettis au Timbre gradué, et non à la taxe proportionnelle.

§ 4. — **Pénalités**

L'art. 22 prévoit les sanctions en cas de contraventions aux dispositions de la loi de 1917.

Comme pour le Timbre quittance c'est la personne qui a donné quittance, reçu ou décharge en contravention de l'art. 19 qui est tenue personnellement de l'amende.

Cette amende est fixée à 6 % de la somme sur laquelle l'impôt n'a pas été perçu avec un minimum de 50 francs ce qui avec les décimes (Loi du 30 mars 1902, art. 3) élève le taux à 7 fr. 50 % avec un minimum de 62 fr. 50.

En outre, conformément à l'art. 21 de la loi du 11 juin 1859 l'emploi de Timbres mobiles ayant déjà servi est puni d'une amende correctionnelle et, en cas de récidive, de l'emprisonnement. Les poursuites sont intentées par le Ministère public.

CHAPITRE III

LE TIMBRE FIXE DES ACTES SOUS SIGNATURES PRIVÉES

§ 1. — Le Chèque

La loi du 31 décembre 1917 ne parle pas du chèque. Il est donc exempt de la taxe proportionnelle et demeure soumis au régime spécial qui le réglemente, institué par la loi du 19 février 1874.

Cette situation privilégiée a été l'occasion de nombreuses critiques notamment à l'occasion de la discussion de l'art. 20 de la loi du 31 décembre 1917 qui prévoit entre autres dispositions l'exemption de l'acquit inscrit sur les chèques.

Le chèque est réglementé par la loi du 18 juin 1865 et l'art. 1 le définit de la façon suivante : « Le chèque est l'écrit qui sous la forme d'un mandat de paiement sert au tireur à effectuer le retrait à son profit ou au profit d'un tiers, de tout ou partie des fonds portés au crédit de son compte chez le tiré et disponibles ».

Le chèque suppose donc un particulier qui a déposé des fonds chez un banquier et qui possède chez ce dernier un compte courant jusqu'à concurrence des sommes versées.

Le déposant reçoit deux carnets : l'un appelé carnet de compte sur lequel sont constatées les diverses opérations de crédit ou de débit du compte courant ; l'autre appelé carnet de chèques composé de feuillets divisibles en deux fractions, une

destinée à rester à la souche, l'autre devant être mise en circulation.

Le retrait des fonds peut s'opérer soit au profit du déposant, soit au profit d'un tiers, dans ces deux cas l'opération est la même.

Le déposant qui désire retirer des fonds, détache du carnet de chèques, un feuillet sur lequel il inscrit la somme dont le banquier aura à débiter son compte et il retire lui-même la somme.

S'il veut effectuer un paiement, il souscrit au profit ou à l'ordre de son créancier qui encaisse le montant.

Le chèque est donc un instrument de libération et non un instrument de crédit comme la lettre de change. Il n'y a pas novation de dette au profit du bénéficiaire, le chèque n'est pas un acte de commerce.

Le chèque porte la signature du tireur, il est daté, du jour où il a été tiré et ne peut être tiré qu'à vue. Il n'est qu'un instrument de liquidation, un billet de paiement à vue et pour l'empêcher de servir pour le tireur d'instrument de crédit, la loi l'a resserré dans un délai très court (5 à 8 jours), temps pendant lequel le porteur conserve un recours contre le tireur et les endosseurs en cas de non paiement. (Art. 5, loi du 14 juin 1865).

Les chèques devaient être exempts de tout Timbre pendant un délai de 10 ans (art. 7, loi du 14 juin 1865), mais l'art 18 § 2 de la loi du 23 août 1871 les a assujettis au Timbre de 10 centimes, même ceux au-dessous de 10 francs car il est à constater que cette loi n'a pas compris les chèques dans la nomenclature des écrits exemptés du Timbre de 10 centimes. (Art. 20, loi de 1871).

D'autant que l'avant dernier alinéa de ce même art. 20 disposait que les chèques n'acquitteraient pas l'impôt par l'apposition du Timbre mobile; mais décidait qu'il ne pouvait être remis à celui qui devait en faire usage qu'après avoir été préalablement revêtu du Timbre à l'extraordinaire.

De nombreux abus de fraude se pratiquèrent au préjudice du Trésor. Dans bien des cas le chèque remplaçait les effets de commerce, pour empêcher le chèque timbré au droit fixe de

prendre la place de la lettre de change soumise au Timbre proportionnel et afin de permettre un contrôle effectif, la loi du 19 février 1874, art. 5, décida que le chèque indiquerait en toutes lettres de la main du tireur le lieu d'où il était émis et la date du jour où il était tiré et en outre que le chèque au porteur serait acquitté et daté par celui qui devait le toucher.

Cette même loi, art. 8, fait une distinction entre les chèques payables sur place, où ils sont tirés, et ceux payables de place en place. Elle maintient le droit de timbre à 10 cent. pour les premiers et soumet les seconds au droit fixe de 20 cent. Ce droit de timbre additionnel pouvant être acquitté au moyen du timbre mobile de 10 cent.

Mais l'existence d'une provision préalable à l'émission est la condition caractéristique du chèque; s'il n'y a pas de provision préalable, il ne s'agit pas d'un chèque et l'écrit est passible du timbre proportionnel et non pas seulement du droit de 10 ou de 20 centimes.

Enfin l'art. 20 § 2 de la loi du 31 décembre 1917 a exempté de la nouvelle taxe sur les paiements, les acquits inscrits sur les chèques prévus par la loi du 19 février 1874, art. 5.

Il est à remarquer, actuellement et nous devons en faire état, que le chèque se présente à l'ordre du jour comme pouvant jouer un rôle très important en économie financière.

En effet, le chèque est considéré par certains comme étant le seul moyen pratique capable de restreindre dans de larges proportions la circulation intensive du papier-monnaie.

Depuis la guerre, notre pays subit une crise économique énorme en raison de l'inflation du papier-monnaie ; une restriction s'impose.

Les billets de banque surabondent et par l'abus de leurs émissions continuelles, leur capacité d'achat se restreint de jour en jour, d'abord par la réduction du gage d'encaisse d'or (5 milliards 861 millions) qu'entraîne leur foisonnement, ensuite par la raréfaction des marchandises sur le marché. Il y a trop de billets et tout manque. Le billet de banque n'est qu'une promesse de paiement, une reconnaissance de dette; la transaction

n'est pas définitivement réglée, elle varie selon le cours du change.

Les milliards sortis des presses de la Banque ont été émis pour le compte de l'Etat, qui, périodiquement, les remplace par des titres d'emprunts ou provisoirement par des bons du Trésor.

Ainsi les Français s'enrichissent et la France s'endette, mais les Français ne peuvent pas être plus riches dans la France plus pauvre.

En outre, quelque considérable que soit le bouleversement apporté par la guerre, dans la situation économique générale, on ne peut raisonnablement soutenir que pour les échanges intérieurs du pays une quantité de billets six fois supérieure à celle de 1914 soit nécessaire.

C'est cependant cette disproportion formidable, qu'on relève en comparant la valeur en millions de francs des billets émis depuis la guerre.

	Juillet 1914	Janvier 1919	Décembre 1919
France.....	5.910 millions	31.050 millions	37.677 millions.
Angleterre ..	740 —	1.750 —	2.600 —

L'Angleterre s'est gardée de ce danger.

Ce pays plus assoupli que le nôtre à la bonne pratique des échanges commerciaux a évité le péril par l'usage généralisé du chèque, seul moyen pratique d'éviter d'inutiles déplacements de numéraire. Pourquoi ne pas en faire autant ? Pourquoi nos administrateurs d'abord, et les particuliers ensuite n'adopteraient-ils pas le chèque capable de restreindre dans de larges proportions la circulation du billet.

Ceci paraît d'autant plus facile que le chèque profite d'une situation fiscale tout à fait privilégiée. Il n'est, en effet, soumis qu'à un droit fixe de 10 ou 20 centimes et, en outre, l'art. 20 paragraphe 2 de la loi du 31 décembre 1917 a exempté de la taxe proportionnelle de 0.20 pour cent les acquits inscrits par le porteur sur le chèque conformément à l'art. 5 de la loi du 19 février 1874.

Cette exemption de la taxe prévue par l'art. 20 § 2 de la loi

du 31 décembre 1917 se retrouve dans l'article 20 paragraphe 1 de la loi du 23 août 1871, qui déjà exonérait les acquits sur chèques du timbre des quittances.

Cette dispense fut l'objet d'une vive discussion à la Chambre (3e séance du 21 décembre 1917. (*Journal Officiel*, débats Chambre 1917, page 3464, col. 2).

Tout d'abord M. Bedouce, député socialiste, s'éleva violemment contre cette exemption :

« Vous avouerez, qu'au moment où nous verrons le représentant du fisc dans les foires, dans les marchés, si à ce moment-là, il y a une exception de faveur pour tous ceux qui peuvent être payés par un compte en banque ou un acquit sur chèque, il est bien certain que nous avons abouti à créer le monopole de tous les paiements en faveur des banques... »

Mais M. Joseph Denais, rapporteur, prit la défense de l'exemption : « Il ne s'agit que de l'acquit donné par un tireur à un banquier et non pas de l'acquit en règlement de la dette. L'acquit donné par un tireur à son banquier, parce qu'il ne s'agit pas en réalité du paiement libératoire, il s'agit du privilège existant au profit du titulaire du compte sur ce qui lui appartient. Il n'y a pas par conséquent mutation, en réalité, il y a simplement restitution fragmentaire du dépôt, par conséquent il n'y a lieu qu'au timbre de 10 centimes... »

Cet argument fut appuyé par M. Charles Dumont, président de la Commission de législation fiscale : « Le chèque n'est pas un instrument de paiement, mais un ordre de payer sur soi-même. »

De même M. Lafont se rangea à cette opinion : « Il est tout naturel, lorsque le chèque est véritablement et uniquement cet ordre de payer donné à soi-même, il est naturel, dis-je, qu'il n'y ait pas de taxe, car il n'y a pas de mutation ; et c'est la mutation que vous voulez frapper et non pas seulement au fond l'apparence de la mutation, qui est le titre libératoire. »

Les explications fournies par le rapporteur à l'égard du chèque acquitté par le tireur sont fondées, mais un point beaucoup plus délicat, est celui du chèque remis en paiement à un tiers et acquitté par ce dernier.

L'opération du chèque donné en paiement peut s'analyser de la façon suivante :

Tout d'abord remise du chèque par le tireur à un tiers bénéficiaire.

Puis paiement par le tiré au tiers bénéficiaire qui donne un acquit.

Cet acquit est exempt de la taxe. Cependant il semblerait bien que le créancier du tireur se trouve ainsi indemnisé des sommes qui lui sont dues et qu'il y ait mutation.

En réalité, le chèque payé par une banque à un tiers bénéficiaire porteur, ne libère que le tiré vis à vis du tireur. Cette opération est d'ordre intérieur, sans transmission de richesse, et il n'y a rien de surprenant à ce qu'elle ne soit pas taxée. Ce paiement n'envisage pas la créance pouvant exister entre le tireur et le bénéficiaire, il ne s'applique qu'aux rapports existant entre le tireur et le tiré. Le chèque étant payable à vue, le tireur en quelque sorte, a remis de l'argent comptant au bénéficiaire et le chèque présenté en banque ne peut être l'occasion d'un droit de timbre.

Cependant, en fait, ce raisonnement est critiquable, car le paiement effectué par le tiré ou bénéficiaire au moyen d'un chèque qui échappe à la taxe, éteint en réalité la créance du bénéficiaire contre le tireur ainsi que l'expliquait M. Lafont (J. Off. Déb. Chambre 1917 p. 3.465, col. 2).

« Dans la pratique, très souvent aujourd'hui et très souvent demain, il n'y aura pas besoin pour les parties en cause d'autre titre libératoire ; puisqu'elles retrouvent dans un ensemble de circonstances, dans une catégorie d'écrits des moyens suffisants pour justifier l'opération. »

Les parties se dispenseront donc de rédiger un écrit libératoire, et au besoin, il suffira au tireur de produire un extrait de son compte chez le tiré avec le chèque à l'appui, et qui est revêtu de l'acquit du bénéficiaire, pour prouver qu'à telle date le bénéficiaire a touché le montant du chèque et qu'indirectement il a reçu de lui la somme dont il demande le paiement.

Cependant, si le chèque constitue un titre libératoire, comme le déclarait M. Denais, rapporteur : « Il doit être revêtu d'une

mention spéciale et du timbre représentant l'acquit du droit proportionnel ». Et M. Jacques Stern, député, membre de la Commission de législation fiscale, ajoutait : « Le jour où le chèque justifiera du paiement, l'article 33 portera ses effets, c'est-à-dire l'amende. »

M. Lefas, député, à la séance du 22 décembre 1917 (*J. Off.* Déb. Chambre 1917 p. 3.496, col. 3) poursuivit ce débat :

« Le chèque, disait-il, n'est pas un titre de quittance qui reste aux mains du débiteur, qui a acquitté sa dette par chèque. Le créancier qui reçoit un chèque en paiement le porte à une banque. Quand il a touché son argent, il accuse réception, ou bien il envoie une quittance qui est le titre libératoire. Le chèque n'est qu'un ordre de payer donné à la banque, il reste aux mains du banquier qui l'a payé. En obligeant à le revêtir de timbre, il me semble que vous faites double emploi avec la quittance qui sera soumise d'autre part au droit de timbre. »

M. Charles Dumont, président de la Commission fiscale : « Un ordre de paiement de cette nature ne doit pas être frappé par la taxe nouvelle. Mais il y a un mode de paiement qui se répand et qui est le paiement par chèque, soit à une banque, soit lorsque deux négociants se passent l'un à l'autre provision et tirent l'un sur l'autre. Le bordereau récapitulatif est un très bon moyen d'acquittement d'une dette effectuée, il est régulier vis-à-vis du droit commercial, il ne l'est pas vis-à-vis du droit fiscal.

« S'il est entendu que les chèques inscrits au bordereau sont des titres libératoires, j'y mettrai des Timbres. Si je reçois une quittance, c'est sur la quittance que seront apposés les Timbres. Les Timbres ne seront apposés que sur le titre libératoire, chèque ou quittance, et non sur le chèque et sur la quittance en même temps. »

Donc la nouvelle taxe sera exigible sur les titres libératoires, par exemple : sur l'accusé de réception envoyé par le tiers bénéficiaire ou sur tout autre titre constatant la remise du chèque à titre de paiement, à condition qu'il émane du bénéficiaire. La taxe ne sera pas due sur le bordereau émanant de la banque,

mais sera exigible sur les chèques inscrits et annexés au bordereau portant acquit du tiers qui a reçu le paiement.

En résumé, dans l'état actuel de notre droit fiscal, le chèque profite du tarif spécial de 10 centimes ou 20 centimes.

L'acquit sur le chèque est dispensé de la taxe sur les paiements, et les mentions portées sur les comptes en banque ne sont assujettis à aucun droit. L'impôt ne peut être perçu qu'autant qu'une quittance, un accusé de réception est délivré au tireur par le bénéficiaire, ou bien encore lorsqu'un bordereau récapitulatif est fourni au tireur, mais la taxe est alors exigible sur le chèque annexé et non sur le titre rédigé par la banque.

Pénalités

L'art. 8 de la loi du 19 février 1874 a soumis les chèques de place à place non timbrés aux dispositions pénales des art. 4 et suivants de la loi du 5 juin 1850. Le tireur, le tiré, le bénéficiaire sont passibles chacun d'une amende de 6 pour cent sur la somme portée au chèque.

Mais les chèques sur place assujettis au timbre de 10 centimes (art. 18, loi du 23 août 1871) sont demeurés soumis, en cas d'émission sur papier non timbré, à l'amende de 50 francs en principal, édictée par l'art. 23 de la même loi.

§ 2. — Le virement en banque

La loi du 30 juillet 1913, art. 12, a soumis au Timbre fixe de 10 centimes le virement en banque : c'est-à-dire l'écrit par lequel un particulier ou une collectivité donne à un banquier l'ordre de porter une somme au crédit du compte d'un tiers, de le débiter d'une pareille somme.

Le même art. 12 a porté ce droit à 20 centimes pour les ordres de virement qui doivent être exécutés sur une place autre que celle où ils ont été donnés.

Ce droit n'est pas soumis aux décimes.

En outre, aucun ordre de virement ne doit être remis à un banquier, sans avoir été préalablement revêtu soit d'un Timbre mobile, soit de l'empreinte du Timbre à l'extraordinaire. En cas de contravention le souscripteur d'un ordre de virement non timbré est passible d'une amende en principal de 50 francs ; à moins qu'il ne s'agisse d'un ordre de virement devant être exécuté sur une place autre que celle où il a été donné.

Dans ce cas, le souscripteur de l'ordre de virement et le banquier sont passibles chacun de l'amende de 6 pour cent édictée par l'art. 4 de la loi du 5 juin 1850 ; et ils sont soumis solidairement au paiement de l'amende et des droits de Timbre.

L'art. 30 de la loi du 15 juillet 1914 a étendu aux agents de change les prescriptions ci-dessus applicables aux ordres de virement donnés à des banquiers.

Les nouvelles lois budgétaires n'ont apporté aucune modification à ce régime fiscal.

Nous rappellerons cependant l'amendement proposé par M. Lafont, au cours de la séance du 22 décembre 1917.

« Seront assimilées à des quittances, décharges et reçus les mentions de livres réguliers établissant des paiements par virements de banque ».

Nous savons que les reçus constatant des versements de sommes en compte courant sont soumis à la taxe, mais M. Lafont voulait frapper la mutation de numéraire. « Le paiement par virement, disait-il, échappe à la taxe ». Sur la demande de M. Klotz, ministre des finances, cet amendement fut repoussé. « Il ne nous est pas possible de saisir les virements en banque. Comment voulez-vous que l'administration les connaisse ? »

(*Journal Officiel*, débats Chambre 1917, p. 3457, col. 1.)

Ainsi donc la taxe n'est perçue que sur le titre constatant le versement de sommes qui peut être exigé par le débiteur qui se libère. L'opération elle-même, le virement en banque n'est pas soumis à la taxe.

DEUXIÈME PARTIE

Enregistrement

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE

§ 1. — Définition

Dans la matière qui nous occupe, nous dirons que l'Enregistrement est une formalité fiscale qui consiste dans la relation par extrait des actes et des mutations sur un registre spécial tenu par le Receveur de l'Enregistrement.

Cette formalité a un double but : tout d'abord, elle sert de contrôle de la date des actes ; à cet effet, elle empêche dans les actes authentiques des antidates possibles de la part des officiers ministériels ; elle confère une date certaine aux actes sous signatures privées ; d'autre part, elle est la base d'une contribution qui est perçue sur le fait juridique constaté par l'écrit ou par la déclaration de mutation.

Ainsi donc, l'Enregistrement, dans son ensemble, est une formalité légale qui consiste dans une analyse succincte des actes écrits et des mutations sur des registres administratifs et qui sert à la perception d'un impôt sur le fait juridique de l'acte ou sur la mutation déclarée.

Cette définition est conforme à la loi du 22 Frimaire An VII, mais elle peut paraître aujourd'hui moins exacte, depuis l'apparition des lois nombreuses qui ont étendu le domaine de l'Enregistrement et qui ont apporté certaines modifications aux règles organiques.

Certains droits d'Enregistrement, en effet, ont été transformés en des taxes annuelles d'abonnement (actions, obligations de Sociétés, polices d'assurances), et de plus, le législateur a substitué à l'analyse des actes et des déclarations, la remise de documents émanant des parties, qui sont déposés et classés au bureau de l'Enregistrement (Déclarations de successions, dépôt d'un original de l'acte sous signatures privées synallagmatique).

De sorte que l'enregistrement de nos jours a surtout le caractère d'un impôt et se présente comme un ensemble de droits sur les actes et sur les mutations et de taxes annuelles spéciales, perçues à l'occasion de certains titres (Wahl. T. I. ch. I).

Cependant l'Enregistrement n'a pas perdu son caractère fondamental, consistant dans la relation des actes et des mutations sur des registres spéciaux, et c'est pourquoi il est plus exact de considérer la remise de documents et la perception de taxes annuelles comme des cas particuliers et des exceptions.

§ 2. — Formalités

En fait, la formalité de l'enregistrement s'effectue de la façon suivante :

Pour les actes, en inscrivant sur un registre par extrait et dans un seul et même contexte leurs principales dispositions (Loi du 19 décembre 1790, art 7).

Pour les mutations d'immeubles et de fonds de commerce, dont il n'a pas été rédigé d'actes; par la transcription des déclarations des parties sur un registre (Loi des 22 Frimaires An VII, art. 27 ; 27 Ventôse An IX, art. 4; 22 février 1872, art. 8).

Pour les mutations verbales de jouissance, au moyen de déclarations sur feuilles spéciales dont la substance est reportée sur des registres particuliers. (Loi du 23 août 1871, art. 11).

Pour les successions, par la remise de déclarations détaillées

du montant des biens recueillis, signées et certifiées exactes par les héritiers et qui sont déposées au bureau d'Enregistrement du domicile du *de cujus*. (Loi du 22 Frimaire an VII, art. 24).

Pour les obligations et actions de Sociétés, polices d'assurances, par la production périodique d'états fournis à l'administration qui sont mentionnés sur des registres et servent de base à l'application de taxes spéciales. (Loi du 23 juin 1857).

Ainsi en résumé, la formalité de l'enregistrement est accomplie sur des actes présentés ou des déclarations faites par les parties. Une de ces deux conditions est nécessaire.

En principe, la formalité de l'enregistrement ne s'applique qu'aux actes écrits (*instrumentum juris*). Cette règle fiscale est rationnelle, puisque l'Enregistrement a été institué pour le contrôle de la date des actes.

Mais le droit dû au Trésor à l'occasion de cette formalité est perçu sur le fait juridique constaté par l'écrit (*negotium juris*) qui varie suivant la nature de l'acte.

A ce principe général qu'un acte n'est passible de l'Enregistrement que s'il est contaté par écrit, la loi a apporté un certain nombre d'exceptions à l'égard de faits juridiques concernant les mutations de propriété ou de numéraire, que les parties, pour éviter l'impôt, auraient pu se dispenser de rédiger par écrit.

Aussi, pour sauvegarder les intérêts du Trésor, le législateur a assujetti les mutations verbales à la formalité de l'enregistrement, en imposant aux parties de les révéler au receveur par des déclarations.

Ces déclarations sont, en somme, peu nombreuses, elles sont relatives :

1° Aux transmissions par décès (Loi du 22 Frimaire An VII, art. 39).

2° Aux mutations entre vifs de propriétés ou d'usufruit de biens immeubles. (Loi du 27 Ventôse An IX, art. 4).

3° Aux locations immobilières (Loi du 23 août 1871, art. 11, al. 1).

4° Aux mutations des propriétés de fonds de commerce ou de clientèle (Loi du 28 février 1872, art. 8, al. 2).

5° Aux transmissions de valeurs mobilières (Loi du 17 juillet 1857, art. 2 et 5).

6° Aux contrats d'assurances maritimes (Décret du 25 novembre 1871, art. 3); contre l'incendie et sur la vie (Décret du 25 novembre 1871, art. 8 et du 12 juillet 1898, art. 4; contre les accidents corporels ou accidents ou risques matériels (Loi du 29 juin 1918); risques agricoles (Loi du 14 juin 1919).

7° Aux biens frappés de la taxe d'accroissement (Loi du 16 avril 1895, art. 4).

§ 3. — Perception de l'impôt

Il ne suffit pas au receveur de relater sur ses registres les actes et déclarations; il lui reste encore à procéder aux opérations relatives à la perception de l'impôt et à la remise au contribuable d'un titre justifiant du paiement des droits perçus (quittance ou mention d'Enregistrement).

Les droits sont liquidés sur le fait juridique de l'acte, d'après sa nature et suivant les tarifs établis par les lois de finances.

La mention d'Enregistrement est une quittance délivrée par le receveur au contribubale (art. 37, al. 2, loi du 22 Frimaire), elle doit être écrite en toutes lettres et contenir trois énonciations essentielles : la date de l'Enregistrement, le folio et le numéro du registre et la somme des droits perçus. Si l'acte renferme plusieurs dispositions opérant chacune un droit particulier, le receveur indique sommairement et énonce distinctement la quotité de chaque droit perçu.

1° S'il s'agit d'un acte, la quittance d'Enregistrement dit la loi est « mise sur l'acte enregistré à la suite ou dans la marge ». (Art. 51, al. 1, loi du 22 Frimaire An VII).

Lorsque l'acte est rédigé en plusieurs exemplaires, ce qui est le cas des actes sous signatures privées synallagmatiques, le receveur doit mettre la quittance des droits sur tous les exemplaires qui lui sont présentés. En effet, les droits frappent la convention, et le fait juridique ne peut être enregistré qu'une

fois ; mais le receveur doit, à côté de la quittance reproduite sur les différents exemplaires, mentionner qu'elle est inscrite par duplicata, triplicata et ainsi de suite. (Instruction n° 400, § 1).

Ces quittances portées sur les actes sont exemptes de Timbre.

2° S'il s'agit d'une déclaration, la quittance de l'impôt est inscrite sur une feuille spéciale extraite d'un registre à souche, il en est ainsi pour les locations verbales, les cessions verbales de fonds de commerce et les mutations par décès.

Ces quittances ne sont pas rédigées sur papier timbré, mais à la différence de celles inscrites sur les actes, elles sont soumises au Timbre de quittance des comptables (25 centimes).

3° Au cas de mutations verbales autres que les locations d'immeubles, cessions de fonds de commerce et déclarations de successions, la quittance est donnée à la partie au bas d'un extrait sur Timbre de dimension de la déclaration qui a été faite. (Loi du 22 Frimaire An VII, art. 57. Ordres généraux de la régie, art. 60). Le receveur, doit, en principe, délivrer autant de quittances qu'il y a de déclarations.

4° Pour le paiement des taxes d'abonnement, le receveur délivre des quittances extraites d'un registre à souche, elles sont assujetties au Timbre des comptables (25 centimes).

CHAPITRE PREMIER

RÉGIME des ACTES SOUS SIGNATURES PRIVÉES ANTÉRIEUREMENT AUX LOIS FISCALES DE 1918

Contrairement aux actes notariés, qui doivent obligatoirement être enregistrés dans un délai déterminé, les actes sous signatures privées ne sont pas tous assujettis à cette formalité.

Au début, sous le régime de la loi du 22 Frimaire An VII, un petit nombre d'entre eux était soumis à l'Enregistrement obligatoire (mutations de propriété et de jouissance d'immeubles). L'acte sous signatures privées profitait alors d'une situation fiscale tout à fait privilégiée. Par la suite, l'enregistrement obligatoire n'a été étendu qu'aux actes sous signatures privées constatant des mutations de fonds de commerce, mais la loi du 29 juin 1918 est venue frapper de l'enregistrement obligatoire tous les actes sous signatures privées synallagmatiques.

Avant d'aborder l'étude des modifications apportées à l'enregistrement des actes sous signatures privées par les nouvelles lois fiscales, nous examinerons la situation qui leur était faite antérieurement à ces lois.

Du reste, le régime antérieur à 1918 est toujours en vigueur, et n'a été, en quelque sorte, qu'étendu et complété par les lois nouvelles; nous l'étudierons dans l'ordre chronologique, ce qui nous permettra de suivre le législateur dans son œuvre progressive de main-mise sur les actes sous signatures privées.

Nous nous occuperons, d'abord des actes sous signatures privées soumis à l'enregistrement obligatoire dans un délai déterminé (section I); nous examinerons ensuite le régime particulier des actes de commerce et des effets de commerce sous signatures privées (section II); enfin nous envisagerons la situation faite aux actes profitant de l'enregistrement facultatif, situation dont bénéficie encore actuellement la plupart des actes unilatéraux sous signatures privées (section III).

SECTION I

Les Actes sous signatures privées soumis à l'Enregistrement obligatoire dans un délai déterminé

Nous établirons une distinction : tout d'abord, nous nous occuperons des actes sous signatures privées synallagmatiques, qui sont les plus importants; ensuite sous un deuxième paragraphe nous étudierons les actes sous signatures privées unilatéraux.

§ 1. — Actes sous signatures privées synallagmatiques

Les actes sous signatures privées synallagmatiques soumis à l'Enregistrement obligatoire avant la loi du 29 juin 1918 étaient très peu nombreux.

Ainsi se trouvaient seulement assujettis à l'Enregistrement obligatoire : les actes sous signatures privées constatant des mutations de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles. (Loi de Frimaire, art. 22) et les actes sous signatures privées portant cessions de fonds de commerce ou de clientèle. (Loi du 28 février 1872, art. 8).

Cependant, il faut dire que deux catégories d'actes sous signatures privées synallagmatiques, bien que non assujetties à la formalité de l'Enregistrement obligatoire dans un délai

déterminé, se trouvaient indirectement soumises à l'obligation de l'Enregistrement.

D'une part, les polices d'assurances contre l'incendie et les polices d'assurances maritimes (art. 6, loi du 23 août 1871) qui étaient frappées d'une taxe obligatoire moyennant le paiement de laquelle la formalité de l'Enregistrement était donnée gratis, toutes les fois qu'elle était requise.

D'autre part, les actes constitutifs de sociétés commerciales, qui devaient remplir des formalités obligatoires de publicité dans le mois de leur formation et qui, par suite, se trouvaient astreintes à l'enregistrement avant tout usage.

Cependant il est à remarquer que pour ces actes, il n'y avait aucune sanction dans le cas de défaut d'enregistrement. Il n'y avait pas de délai, par conséquent pas de pénalités. Les droits simples étaient seuls dus.

Tout d'abord, nous nous occuperons des mutations de propriété et de jouissance d'immeubles; puis, dans un second paragraphe, des cessions de fonds de commerce.

Nous examinerons ensuite, dans un appendice à cette section, la taxe d'abonnement des polices d'assurances et le régime des actes constitutifs de société sous signatures privées.

I

Mutations de propriété, d'usufruit ou de jouissances d'immeubles (les ventes et les baux)

Sous le régime de la loi de Frimaire, seuls étaient soumis à la formalité de l'enregistrement obligatoire, les actes sous signatures privées constatant une transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles, tels que : les ventes, les partages avec soultes, les échanges, les baux à ferme ou à loyer.

Ces dispositions se trouvent comprises dans l'article 22 de la loi de Frimaire, ainsi conçu :

« Les actes qui, à l'avenir, seront faits sous signatures privées et qui porteront transmission de propriété ou d'usufruit de biens immeubles et les baux à ferme ou à loyer, sous-baux, cessions ou subrogations de baux et les engagements aussi sous

signatures privées de biens de même nature, seront enregistrés dans les trois mois de leur date. »

Ainsi, à cette époque, l'enregistrement facultatif était la règle générale admise en matière fiscale pour les actes sous signatures privées et l'article 22 se présentait comme une exception au principe fondamental.

Il est vrai, qu'alors la fortune était surtout immobilière et la richesse mobilière peu considérable; l'instruction n'était pas très répandue et les actes sous signatures privées, somme toute, peu nombreux; d'un autre côté, l'acte sous signatures privées paraissait au législateur difficilement imposable

Cependant, il était à craindre que, pour éviter des droits d'enregistrement, les conventions concernant les ventes immobilières et les baux, c'est-à-dire portant sur la principale richesse de la nation, ne fussent toutes rédigées dans la forme sous signatures privées, d'où un préjudice considérable pour le Trésor. Le législateur rendit l'enregistrement obligatoire pour ces sortes d'actes sous signatures privées, d'autant que la mutation de propriété ou de jouissance d'immeubles parut d'un contrôle relativement facile. Les parties ne pouvaient guère dissimuler leur qualité de propriétaire ou de locataire qu'elles avaient même intérêt à opposer aux tiers; d'autre part, la loi de Frimaire, sous les articles 12 et 13, prévoyait tout un régime de présomptions en matière de mutation :

« ART. 12. — La mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit sera suffisamment établie, pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la contribution foncière et des paiments par lui faits d'après ce rôle, soit par des baux par lui passés ou enfin par des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit.

« ART. 13. — La jouissance à titre de ferme ou de location ou d'engagement d'un immeuble sera aussi suffisamment établie par la demande et la poursuite du paiement des droits des baux ou engagements non enregistrés, par les actes qui la feront connaître ou par des paiements de contributions imposées aux fermiers, locateurs et détenteurs temporaires. »

Ces dispositions garantissaient l'Enregistrement obligatoire de l'acte sous signatures privées, mais on doit convenir que par l'établissement de ces présomptions, la loi fiscale était sortie du droit commun. En principe, la fraude ne se présume pas, mais cette exception s'explique par le désir du législateur d'armer puissamment le Trésor contre la fraude toujours ingénieuse.

Ces prescriptions devaient encore être complétées par la loi du 27 Ventose An IX, art. 4; bien des contribuables s'excusaient de ne pas acquitter les droits d'Enregistrement sous le prétexte de n'avoir rédigé aucun écrit de leur convention et la loi de Frimaire n'avait prévu que le cas d'Enregistrement des actes écrits constatant des transmissions de propriété et de jouissance, elle ne taxait pas la mutation proprement dite. L'art. 4 est ainsi conçu :

« Sont soumis aux dispositions des art. 22 (Enregistrement) et 38 (pénalité du double droit) de la loi du 22 Frimaire, les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, lors même que les nouveaux possesseurs prétendraient qu'il n'existe pas de conventions écrites entre eux et les précédents propriétaires ou usufruitiers. A défaut d'actes il y sera suppléé par des déclarations détaillées et estimatives dans les trois mois de l'entrée en possession à peine d'un droit en sus ».

Il est à remarquer que l'art. 4 n'est relatif qu'aux mutations de propriété, le législateur dans la loi du 27 Ventose An IX n'avait pas prévu le cas des mutations verbales de jouissance d'immeubles. Elles ne seront assujetties à l'obligation de la déclaration que par la loi du 23 août 1871, art. 11, al. 1, qui stipule :

« Lorsqu'il n'existe pas de conventions écrites constatant une mutation de jouissance de biens immeubles, il y est suppléé par des déclarations détaillées et estimatives dans les trois mois de l'entrée en jouissance ».

Il résulte de tout ceci que pour le législateur les règles légales du transfert de propriété ont paru insuffisantes pour assurer le paiement de l'impôt, tandis qu'en droit civil la mutation résulte entre les parties de la convention et devient opposable aux tiers par la transcription; en droit fiscal la mutation consiste dans le

déplacement de la propriété apparente. L'administration n'a pas à prouver la convention, ce qui lui serait très souvent impossible. L'acte notarié, l'acte sous signatures privées doivent être enregistrés dans des délais déterminés, mais à défaut, pour que le droit de mutation soit dû, il suffit qu'il apparaisse par des titres quelçonques ou des présomptions, qu'une propriété soit passée d'une tête sur une autre et pour un bail, qu'il y ait un changement dans la possession de l'immeuble. C'est ainsi que l'Enregistrement destiné, en principe, à contrôler des actes écrits, est arrivé à frapper uniquement le fait juridique de la convention, la mutation de propriété ou de jouissance d'immeubles.

Cette thèse fiscale est confirmée par des nombreux arrêts notamment. (Cass. 5 juillet 1820, S. 1821. I. 140; 6 mars 1872, S. 1872. I. 246; D. P. 1872. I. 201). Nous ajouterons que la prescription de 30 ans est applicable à la réclamation du droit de mutation. Toutes ces dispositions assurent la perception de l'impôt.

A) *Délai de l'enregistrement obligatoire.*

Aux termes de l'article 22 de la loi de Frimaire, les actes sous signatures privées portant mutation de propriété et de jouissance d'immeubles doivent être présentés à la formalité de l'enregistrement dans les trois mois de leur date.

Ce délai a été prorogé pour les actes de cette nature passés en pays étranger et dans les colonies françaises.

Le même article 22, alina 2, dispose : « Pour ceux des actes de ces espèces qui sont passés en pays étranger ou dans les colonies françaises où l'enregistrement n'aurait pas encore été établi, le délai sera de six mois, s'ils sont faits en Europe; d'une année si c'est en Amérique et de deux ans si c'est en Asie ou en Afrique. »

Cependant, la date de l'acte devient sans intérêt, quand la mutation est subordonnée à une condition suspensive, dans ce cas le délai court du jour de la réalisation de la condition.

Si l'entrée en jouissance est antérieure à la date de l'acte, le délai court à partir de la mise en possession. En outre, un délai

supplémentaire d'un mois a été accordé par l'article 14, alinéa 3, de la loi du 23 août 1871 à l'ancien possesseur et au bailleur pour remplir les formalités d'enregistrement que le nouveau possesseur ou le locataire auraient négligé d'accomplir dans le délai prévu de trois mois, moyennant quoi ils évitent les pénalités du double droit.

B) *Tarifs des actes constatant mutation de propriété ou de jouissance d'immeubles.*

1° VENTES. — Depuis la loi du 22 avril 1905, les actes constatant mutation de propriété sont assujettis aux droits proportionnels de 7 %, sans décimes.

Autrefois, le droit était de 4% (Loi du 22 Frimaire An VII, art. 69, § 7, n° 1) plus un droit de transcription de 1 fr. 50 % (Loi du 21 Ventôse An VII, art, 25), mais, comme sous le régime du Code civil, la transcription n'était pas nécessaire pour opérer, à l'égard des tiers, le transfert de la propriété, on ne transcrivait pas. Pour augmenter les ressources du Trésor, la loi du 28 avril 1816, article 52, a réuni ces deux droits, exigibles par le receveur au moment de la formalité de l'enregistrement; le tarif était alors de 5.50 %.

Ce droit principal avait été augmenté de deux décimes et demi, ce qui élevait le taux à 6 fr. 875 % (Loi du 6 Prairial An VII, art. 1er, « 1 décime »; Loi du 23 août 1871, art. 1er « second décime; loi du 30 décembre 1873, art. 2 « Demi-décime »).

La loi du 22 avril 1905, comme nous l'avons vu, a supprimé le droit de timbre. Les actes translatifs de propriété peuvent donc actuellement être rédigés sur papier libre, mais le tarif a été porté à 7 %, soit une augmentation de 0 fr. 125 %.

Le législateur a supprimé ainsi un droit fixe et rendu l'impôt plus équitable, en le transformant en un droit proportionnel exigible sur la valeur des biens transmis.

ECHANGES. — Le tarif pour les échanges était autrefois de 2 % (Loi du 22 Frimaire An VII, § 5, n° 3) plus le droit de transcription 1 fr. 50 %. Ces deux droits furent réunis par la loi du 27 juin 1875, art. 4. Ce droit principal fut augmenté

de deux décimes et demi, soit 4 fr. 375 %, il a été porté par la loi du 22 avril 1905 à 4 fr. 50 % sans décimes.

Les actes sont rédigés sur papier libre.

Mais les échanges d'immeubles ruraux contigus bénéficient d'un régime de faveur de 20 centimes %. (Loi du 3 novembre 1884).

SOULTES. — Les soultes provenant d'échanges sont soumises aux mêmes droits que les ventes, 7 %; mais dans un partage les soultes ne sont imposées qu'au droit de 4 francs % plus les décimes. C'est que le tarif dans ce cas, ne comprend pas le droit de transcription. Le partage est un acte déclaratif, le droit est donc au total de 5 francs % et le législateur par la loi du 22 avril 1905 n'a pas modifié l'ancien tarif. En effet, cette loi a dispensé du Timbre les actes translatifs de propriété, mais n'a porté à 7 % que le tarif des actes soumis au droit de 5.50 % par la loi du 28 avril 1816; cette disposition ne s'applique donc pas aux mutations dispensées de transcription, qui cependant comme nous l'avons vu profitent de l'exemption du Timbre.

Il en est de même dans les cessions de droits successifs lorsqu'elles font cesser l'indivision; ce sont des actes équipollents à partage.

BAUX. — Quant aux actes portant mutation de jouissance ils sont soumis au droit de 20 centimes % plus 2 décimes et demi, soit 25 centimes % (art. 1, loi du 16 juin 1824).

C) *Assiette du Droit.*

Le droit proportionnel est établi sur le prix exprimé en y ajoutant « toutes les charges en capital ou par une estimation d'experts ». (Loi du 22 Frimaire An VII, art. 15, n° 6). Si les sommes ne sont pas déterminées dans l'acte, les parties sont tenues d'y suppléer avant l'Enregistrement par une déclaration estimative (art. 16). Pareille évaluation est nécessaire, si le prix est fixé en nature.

Lorsque l'acte de vente comprend à la fois des meubles et des immeubles, le droit d'enregistrement est dû sur la totalité du prix, au taux fixé pour les immeubles, à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers. Il faut, en

outre, que ceux-ci soient désignés et estimés article par article dans le contrat (art. 9).

Si le prix doit être fixé par expert, un droit fixe est d'abord exigible, le droit proportionnel est perçu sur le rapport.

Indépendamment du prix, les charges sont, d'une façon générale, toutes les obligations imposées au preneur, ajoutées au prix, elles représentent exactement la valeur du fonds. Elles comprennent tous les accessoires quelconques, tous les déboursés qui doivent entrer dans les mains du vendeur ou du bailleur en indemnité de ce qu'il a livré.

C'est ainsi que, dans une cession de droits successifs, l'obligation imposée au cessionnaire de payer la part de dettes du cédant est une charge à ajouter au prix principal de cession. Il en est de même de l'obligation imposée au preneur de payer les contributions antérieures à l'entrée en jouissance. D'un autre côté, il ne faudrait pas considérer comme charges à ajouter au prix, celles qui pèsent sur le fonds lui même comme les servitudes, qui, au contraire, diminuent la valeur de ce fonds.

Les obligations qui de droit incombent à l'acquéreur ou au locataire, qui lui sont imposées par la loi, ne sont pas des charges à ajouter au prix. Il en est ainsi des assurances, de l'obligation de payer le coût de l'acte, etc....

Les charges sont évaluées par les parties sous le contrôle de l'administration.

D) *Paiement des droits.*

Les droits sont payés avant l'enregistrement et sans discussion. Les parties sont solidaires. Le preneur doit supporter définitivement le droit (Art. 29, al. 5 et art. 31, loi du 22 Frimaire).

Un régime spécial de faveur a été établi pour certains actes.

1° Pour ceux constatant ventes de maisons individuelles à bon marché : « lorsque le prix aura été stipulé payable par annuités, la perception du droit de mutation pourra sur la demande des parties être effectuée en plusieurs fractions égales, sans que le nombre de ces fractions puisse excéder celui des annuités pré-

vues au contrat, ni être supérieures à 5 (Loi du 30 novembre 1894, art. 10).

2° Pour les baux de plus de 3 ans (Loi du 23 août 1871, art. 11, § 7). Si le bail est de plus de trois ans, et si les parties le requièrent, le montant du droit pourra être fractionné en autant de paiements égaux qu'il y aura de périodes triennales dans la durée du bail. Le paiement des droits afférents à la première période sera seule acquittée lors de l'enregistrement ou de la déclaration et celui des périodes subséquentes aura lieu dans le premier mois de l'année qui commencera chaque période.

E) *Bureau d'Enregistrement.*

Les actes authentiques sont enregistrés au bureau dans le ressort duquels ils ont été rédigés; quant aux actes sous signatures privées, ils pouvaient autrefois être présentés à la formalité dans tous les bureaux indistinctement. Il n'existait pas de compétence spéciale pour le bureau de la situation des biens. (Loi de Frimaire, art. 26 et 27).

Mais cette disposition a été modifiée par la loi du 29 juin 1918, art. 13. Actuellement les actes portant transmission de propriété ou de jouissance de biens immeubles et de fonds de commerce doivent être enregistrés au bureau de la situation des biens, et tous les autres actes doivent être présentés au bureau du domicile de l'une des parties contractantes.

F) *Perception des droits.*

D'après la loi du 27 Ventôse An IX, art. 2, le droit proportionnel est perçu en suivant « les sommes et valeurs de 20 francs en 20 francs inclusivement et sans fraction », c'est-à-dire que la somme exprimée dans l'acte est arrondie au chiffre des vingtaines qui le comprennent ; ainsi le droit à percevoir sur une somme de 2.233 francs est liquidé sur 2.240 francs. Tous les droits proportionnels sont soumis à cette règle ; la régie fait toutefois une exception pour les taxes d'assurances contre l'incendie. (Wahl, tome II, p. 106, note 2).

Il semble que cette règle, inspirée par une pensée de fiscalité

ait été établie dans le but de faciliter la liquidation des droits et éviter les erreurs matérielles. Autrefois les droits étaient perçus de 100 francs en 100 francs. Cette disposition datait de la déclaration du 20 avril 1694, qui l'avait établie pour le droit du contrôle. Elle fut reproduite par la loi du 19 décembre 1790, elle était encore en vigueur sous la loi de Frimaire, et c'est pour faire cesser cet abus obligeant les parties à supporter des droits sur les valeurs non contenues dans les actes ou les déclarations, que la loi de Ventôse a substitué à cette règle, celle de la perception de 20 francs et 20 francs.

Ces règles sont également applicables aux droits en sus et aux amendes en matière d'Enregistrement, y échappe seule l'amende du quart, au cas de dissimulation dans le prix de vente ou dans la soulte d'un échange ou d'un partage, qui doit s'élever exactement au quart de la somme dissimulée. (Art. 12, loi du 23 août 1871).

G) *Les décimes.*

On entend par décime une taxe égale au dixième de l'impôt et qui, en vertu de la loi, vient s'ajouter au montant de l'impôt lui-même.

Actuellement, il existe deux décimes et demi : le premier a été établi à titre de contribution exceptionnelle de guerre par la loi du 6 Prairial An VII, le deuxième par la loi du 23 août 1871 ; et un demi décime (5 % des droits perçus en principal, c'est-à-dire des droits calculés abstraction faite des décimes) par l'art. 2 de la loi du 30 décembre 1873. En d'autres termes, lorsque les droits d'Enregistrement sont sujets aux décimes, ils doivent être majorés du quart.

Les décimes sont la règle. Dans la pensée du législateur, ils étaient considérés comme un impôt temporaire, ils avaient été établis dans les moments difficiles de notre histoire. Ils ont de gros inconvénients. Ils compliquent la comptabilité du receveur et paraissent au contribuable une façon détournée de lui demander un supplément d'impôt.

Aussi, il existe actuellement une réaction très nette contre cette taxe. Déjà en 1901, le législateur a préféré élever les tarifs

successoraux et les droits de donation (Loi du 25 février 1901), que de les soumettre aux décimes. Dernièrement les besoins créés par la guerre ont amené l'élévation des tarifs de certains impôts, mais ceux-ci ont été dispensés des décimes (Loi du 29 juin 1918, taxe des assurances).

Y échappent actuellement :

1° Les droits d'enregistrement des actes de mutations de propriété soumis à la transcription (Loi du 22 avril 1905);

2° La taxe annuelle des transmissions sur les valeurs mobilières (Loi du 29 juin 1872, art. 3);

3° La taxe d'accroissement (Loi du 16 avril 1895, art. 4);

4° Les droits de successions et donations (Loi du 25 février 1901, art. 2 et 18);

5° Les taxes annuelles sur les assurances terrestres (Loi du 29 juin 1918).

Mais les assurances maritimes sont frappées d'une surtaxe de 4 % du droit perçu, soit 2 centimes pour 50 centimes (Loi du 23 août 1871, art. 6, n° 1 et 30 décembre 1873, art. 2), ce qui porte la taxe de 50 centimes % à 52 centimes %.

H) *Les mutations verbales.*

Nous avons vu que la loi a apporté certaines exceptions au principe, qu'un acte, pour être passible du droit d'enregistrement, devait être rédigé par écrit.

C'est ainsi qu'une mutation de propriété ou de jouissance d'immeubles, lorsqu'elle a été consentie verbalement, doit faire l'objet d'une déclaration dans les trois mois du jour de l'entrée en possession (Loi du 27 Ventôse An IX, art. 4, et Loi du 23 août 1871, art. 11).

Aucune règle spéciale n'est exigée pour ces sortes de déclarations ; cependant pour les locations verbales la déclaration doit être faite par le bailleur, qui est tenu de payer les droits, sauf un recours contre le locataire. (Loi du 28 février 1872, art. 6).

Il existe des formules spéciales pour les locations verbales et les mutations de fonds de commerce; mais elles ne sont pas

obligatoires pour les parties, elles n'ont été créées par l'administration qu'en vue de simplifier le travail des agents.

Aussi le receveur doit-il accepter les déclarations de quelque nature que ce soit même verbales, et il ne peut les rejeter que pour d'autres motifs, par exemple, pour défaut d'indications relatives aux éléments imposables, ou pour contestations sur le montant de l'impôt.

Mais cette déclaration relative aux mutations verbales n'est-elle possible que s'il n'existe aucun écrit ? Peut-elle être faite même dans le cas où un acte aurait été dressé pour constater la mutation ?

La loi est formelle ; elle exige une déclaration à défaut d'actes et lorsque les parties prétendent qu'il n'existe pas de conventions écrites, aussi lorsque les parties reconnaissent l'existence d'un acte, celui-ci doit servir de base à la perception et le receveur doit refuser toute déclaration de mutation verbale.

Cette solution ne nous paraît pas équitable; il peut arriver que les parties veulent faire une déclaration exacte pour ne pas présenter à la formalité un acte renfermant une insuffisance de prix et qu'elles regrettent d'avoir fait; dans ce cas, elles ne peuvent échapper aux sanctions légales et n'ont d'autres ressources que d'obtenir la remise des pénalités. Quoiqu'il en soit, cette solution doit être admise en présence des dispositions expresses du législateur. (Trib. Seine, 16 avril 1896. S. 98. II. 24).

I) *Pénalités.*

Les sanctions encourues pour défaut d'enregistrement dans le délai prescrit sont toutes pécuniaires.

Ces droits supplémentaires doivent être acquittés en même temps que les droits simples, et l'instruction 1423 défend aux receveurs, sous peine d'engager leur propre responsabilité, d'enregistrer, moyennant l'unique paiement des droits simples, les actes ou les déclarations passibles de droits en sus et d'amendes, en se bornant à exprimer dans la quittance la réserve de ces droits et amendes pour le cas où la remise n'en serait pas ultérieurement accordée.

En matière de mutations immobilières et de jouissances d'immeubles, non enregistrées dans le délai fixé, il est dû deux droits en sus avec minimum de 50 francs en principal pour chacun (Loi du 23 août 1871, art. 14 et 28 février 1872, art. 8).

Le premier est à la charge du vendeur ou du bailleur; le second doit être acquitté par l'acquéreur ou le locataire. Cependant l'ancien propriétaire et le bailleur bénéficient d'un délai supplémentaire d'un mois pour accomplir les formalités fiscales; de sorte qu'ils doivent déposer l'acte au bureau de l'Enregistrement avant l'expiration du quatrième mois de sa date.

Les pénalités sont les mêmes si les conventions sont verbales, toutefois l'obligation de déclarer les locations verbales n'étant imposée qu'au bailleur (Loi du 28 février 1872, art. 6), le preneur, à défaut de déclaration, n'est pas frappé du droit en sus (Demante, T. I., n° 98).

De même, lorsque les parties usent de la faculté que leur accorde la loi de requérir le fractionnement triennal des droits exigibles sur un bail ou une location verbale d'une durée supérieure à trois ans, le droit en sus pour défaut d'enregistrement de ce bail, ne doit être perçu, comme le droit simple, que sur les trois premières années (Cass. Civ., 14 décembre 1896, S. 98, 1-97).

Nous verrons ultérieurement que les nouvelles lois budgétaire ont apporté quelques dispositions supplémentaires à ce régime fiscal des actes sous signatures privées relatifs aux mutations de propriétés immobilières. Tout d'abord, la loi du 18 avril 1918 exige sur l'acte, une mention inscrite par les parties, contenant affirmation de la sincérité du prix exprimé; et la loi du 29 juin 1918 stipule que l'acte devra être présenté au bureau d'enregistrement de la situation des biens et que l'un des originaux restera déposé entre les mains du receveur.

II

Les Cessions de Fonds de Commerce à titre onéreux

Les ventes de fonds de commerce constatées par acte sous

signatures privées ou réalisées verbalement, antérieurement à la loi du 28 février 1872, étaient assujetties au droit fixe de 3 fr. plus les décimes (Loi du 11 juin 1859, art. 22) et le droit proportionnel n'était dû qu'au cas de production de l'acte en justice ou d'usage public. Afin de procurer de nouvelles ressources au Trésor, à la suite de la guerre 1870-71, la loi du 28 février 1872, art. 7, rendit obligatoire l'Enregistrement des cessions de fonds de commerce et de clientèle et les frappa d'un droit proportionnel de 2 francs % en principal.

Un fonds de commerce comprend généralement l'achalandage, la clientèle, le droit au bail, et le matériel d'exploitation.

Le tarif de 2 francs % en principal, s'applique au prix afférent à l'achalandage, à la clientèle, au droit au bail, c'est-à-dire à la somme d'argent que le cédant reçoit de l'acquéreur en sus des loyers de l'immeuble, comme prix de son abandon du bail.

Ce droit de 2 francs % est indépendant de celui de 20 cent. % sur le montant des loyers que le cessionnaire du fonds de commerce doit payer au propriétaire de l'immeuble comme subrogé aux obligations du locataire primitif.

Les objets mobiliers compris dans la cession sont soumis au droit de 2 fr. %, mais s'il s'agit d'immeubles par destination, le tarif est celui de 7 fr. % sans décimes.

Les marchandises neuves bénéficient d'un tarif de faveur de 50 centimes %, mais il faut qu'elles soient détaillées et estimées, article par article, dans l'acte et qu'il soit stipulé pour elles un prix distinct.

L'évaluation peut avoir lieu par groupes de marchandises de même nature et peut être faite par acte séparé enregistré au droit de 3 francs. Il suffit que le prix soit stipulé dans le contrat.

On remarque immédiatement qu'il y a un certain avantage à augmenter dans le décompte du prix de vente la part des marchandises et à diminuer celles des autres éléments. Il faut dire que ce procédé est trop souvent employé par les hommes d'affaires, qui n'hésitent pas à majorer le quantum des marchandises neuves et à faire un inventaire en conséquence.

La cession constatée par acte sous signatures privées doit être

enregistrée dans un délai de trois mois du jour de l'acte ou de l'entrée en jouissance (art. 8, loi du 28 février 1872). Cependant l'ancien possesseur bénéficie, en outre, du délai supplémentaire d'un mois pour accomplir les formalités d'enregistrement.

L'acte sous signatures privées pouvait autrefois être enregistré dans n'importe quel bureau, depuis la loi du 29 juin 1918, article 13, l'enregistrement doit avoir lieu au bureau de la situation du fonds de commerce, il en est de même de la déclaration de mutation verbale.

En cas de contravention, le cédant et le cessionnaire sont tenus chacun au paiement d'un droit en sus, lequel ne peut être inférieur à 50 francs en principal.

L'insuffisance du prix peut être établie par expertise dans les trois mois de l'enregistrement (art. 8, loi du 28 février 1872).

La dissimulation est punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée (art. 12, loi du 23 août 1871).

L'article 9 de la loi du 28 février 1872 établit les règles de la mutation du fonds de commerce. Aux termes de cet article, la mutation est suffisamment établie pour la demande et la poursuite des droits d'enregistrement et des amendes par les actes ou écrits qui révèlent l'existence de la mutation, ou qui sont destinés à la rendre publique, ainsi que par l'inscription au rôle des contributions du nom du nouveau possesseur et le paiement fait en vertu de ces rôles, sauf preuve contraire.

§ 2. — Actes sous signatures privées unilatéraux

Le Testament olographe - Les Codicilles

Le testament olographe est soumis à l'Enregistrement obligatoire dans un délai déterminé, mais avec cette particularité que le délai commence à courir du jour du décès du testateur ou du jour du dépôt du testament.

Avant l'exécution de tout testament olographe deux formalités sont prescrites par la loi (art. 1007 C. C.) : la présentation du testament au président du Tribunal et le dépôt du testament entre les mains d'un notaire.

Tout d'abord, le Président du Tribunal qui reçoit un testament olographe en fait l'ouverture s'il est cacheté. Il le signe, le paraphe « ne varietur ». Il dresse ensuite un procès-verbal dans lequel il relate : la présentation qui lui a été faite du testament, son ouverture, l'état dans lequel il l'a trouvé, en ayant soin d'indiquer le mot par lequel il commence, celui par lequel il finit, le nombre de lignes ainsi que les renvois et ratures qu'il contient.

Ces formalités accomplies, le Président rend à la fin de son procès-verbal une ordonnance enjoignant que le testament et l'expédition du procès-verbal d'ouverture seront déposés chez le notaire qu'il commet à cet effet.

A Paris, les notaires ne dressent jamais d'actes de dépôt, selon eux ce dépôt se trouve suffisamment établi par l'expédition du procès-verbal et de l'ordonnance qui est remise par le greffier pour être annexée au testament déposé.

En province, au contraire, l'acte de dépôt est habituellement rédigé (art. 43, loi du 12 Frimaire An VII).

Le testament doit être enregistré sous peine d'un double droit (art. 38, al. 2, loi de Frimaire) dans les 3 mois du décès du testateur (art. 21, loi de Frimaire) ou en même temps que l'acte du dépôt, si un acte de dépôt est dressé, c'est-à-dire dans les 10 ou 15 jours de la rédaction de cet acte. (Art. 20, al. 2, Loi de Frimaire).

Il est assujetti au droit fixe de 9 fr. 38 (7.50 + 1.88 décimes). Loi du 28 février 1872, art. 4.

Ce droit est perçu sur le testament, sur l'instrumentum et non pas sur chacun des legs, l'administration percevra plus tard, sur la déclaration de succession un droit de mutation proportionnel, selon les différents legs contenus dans le testament.

Les codicilles sont en réalité des testaments nouveaux venant modifier ou compléter un testament ancien, ils sont passibles chacun d'un nouveau droit fixe de 9 fr. 38. (Loi du 28 avril 1816, art. 45, n° 4, et loi du 28 février 1872, art. 4).

APPENDICE

§ 1. — Les Polices d'Assurances

L'acte qui constate le contrat d'assurance est désigné sous le nom de police. Cet écrit peut être passé en la forme authentique ou sous signatures privées.

Les polices renferment presque toujours des clauses imprimées communes à tous les assurés et des clauses manuscrites spéciales à chacun d'eux. Les unes et les autres sont obligatoires, mais si les clauses imprimées ne concordent pas avec les clauses manuscrites, c'est à ces dernières qu'il faut s'arrêter.

On désigne, en outre, sous le nom d'« avenant » l'acte qui modifie les stiplations du contrat principal d'assurance, soit pour en augmenter, soit pour en diminuer la durée, le capital assuré ou la prime à payer.

Les Compagnies d'assurances opèrent suivant deux modes principaux; ou bien, elles reçoivent annuellement des assurés une certaine somme fixée à forfait : c'est l'assurance à primes; ou bien, elles sont formées par une réunion de personnes qui mettent en commun le risque et qui supportent proportionnellement à leur intérêt le préjudice éprouvé; c'est l'assurance mutuelle. Dans ce cas, la somme à verser varie, chaque année, suivant l'importance des pertes, elle est appelée cotisation ou contribution.

Au point de vue du droit fiscal, il convient de diviser les assurances en deux grandes classes. La première comprenant les assurances contre les risques de la navigation, ce sont les assurances maritimes. La seconde comprenant toutes les assurances dites assurances terrestres, c'est-à-dire :

1° Les assurances contre l'incendie;

2° Les assurances sur la vie et les contrats de rentes viagères;

3° Les assurances contre les accidents corporels et matériels;

4° Les assurances contres les risques agricoles;
5° Enfin toutes les autres assurances.

Les contrats d'assurances à primes sont des actes de commerce, cependant, ils ne profitent pas de la dispense provisoire du droit proportionnel autorisée par l'article 22 de la loi du 11 juin 1859 qui soumet les actes de commerce à un droit fixe. Au point de vue fiscal, en effet, ces contrats ne remplissent pas la troisième condition reconnue nécessaire aux actes de commerce pour bénéficier de la dispense du droit proportionnel; c'est-à-dire qu'ils ne rentrent pas dans l'une des catégories des actes tarifés par les § 3, n° 1, et § 5. n° 1 de l'article 69 de la loi de Frimaire; autrement dit, ils ne comportent pas de louage d'industrie, ni de ventes mobilières.

Les contrats d'assurances ont bénéficié pendant longtemps de l'enregistrement facultatif.

La loi du 5 juin 1850 n'était relative qu'au droit de timbre des polices d'assurances maritimes (art. 42, Timbre de dimension), et des polices d'assurances contre l'incendie, contre la grêle et sur la vie (art. 37, Abonnement facultatif) et les formalités de déclarations obligatoires imposées aux assureurs n'avaient aucun effet au point de vue de l'enregistrement.

Mais la loi du 23 août 1871, article 6, a soumis à une taxe obligatoire d'enregistrement les polices d'assurances maritimes et contre l'incendie qui, jusqu'en 1918, furent les seuls contrats d'assurances assujettis à une taxe obligatoire.

En effet, les lois du 29 décembre 1884, article 8 et 15 avril 1898, article 16 rendirent l'abonnement « au Timbre » obligatoire pour les assurances contre l'incendie, sur la vie et les contrats de rentes viagères, mais les polices d'assurances sur la vie et les contrats de rentes viagères ne furent soumises à la taxe annuelle obligatoire d'enregistrement que par la loi du 29 juin 1918, article 16; antérieurement elles acquittaient le droit proportionnel au comptant.

En outre, l'article 10 de la loi du 23 août 1871 avait prévu une amende de 50 francs en principal pour toute contravention

aux formalités de la taxe obligatoire d'enregistrement, alors qu'il n'existait encore aucune pénalité en matière d'enregistrement des polices d'assurances.

De sorte qu'antérieurement aux nouvelles lois fiscales, étaient seules soumises à la taxe obligatoire d'enregistrement les polices d'assurances maritimes et contre l'incendie passibles d'une amende de 50 francs en principal pour toutes contraventions aux dispositions prévues pour la Taxe.

Toutes les autres assurances bénéficiaient de l'enregistrement facultatif au droit proportionnel de 1 fr. 25 %.

Nous allons examiner le régime fiscal de la taxe obligatoire des polices d'assurances maritimes et contre l'incendie qui n'a pas été modifié par les lois nouvelles et qui est toujours en vigueur.

1° Les assurances maritimes.

Les contrats d'assurances maritimes étaient primitivement tarifés au droit proportionnel de 50 centimes %. (Art. 69, § 2, n° 2, loi de Frimaire An VII). Ce droit fut porté à 1 % par l'art. 51 de la loi du 28 avril 1816. Mais l'article 5 de la loi du 16 juin 1824, modifia ces dispositions.

« ART. 5. — Les polices d'assurances maritimes ne seront assujetties qu'au droit fixe de 1 franc pour l'Enregistrement. Le paiement du droit proportionnel fixé par l'art. 51 de la loi du 28 avril 1816 sera perçu seulement lorsqu'il sera fait usage de ces actes en Justice. »

Ce droit fut porté à 2 francs par l'art. 8 de la loi du 18 mai 1850 disposant que le moindre droit fixe d'Enregistrement pour les actes civils et administratifs était porté à 2 francs.

Ces dispositions furent encore modifiées par l'art. 6 de la loi du 23 août 1871, aux termes duquel tout contrat d'assurances maritimes « ainsi que toute convention postérieure contenant prolongation de l'assurance, augmentation dans la prime ou le capital assuré, désignation d'une somme en risque ou d'une prime à payer est soumis à une taxe obligatoire, moyennant le paiement de laquelle la formalité de l'Enregistrement sera donnée gratis, toutes les fois qu'elle sera requise.

La taxe était fixée « *pour chaque contrat* » à raison de 50 centimes %, décimes compris, du montant des primes et accessoires.

La perception s'effectuait sur les sommes de 20 francs en 20 francs sans fraction et la moindre taxe perçue pour chaque contrat était de 25 centimes, décimes compris.

Cette taxe a été augmentée d'une surtaxe de 4 % par la loi du 30 décembre 1873 article 2 :

« ART. 2. — Il est ajouté aux impôts et produits de toutes natures.....

« 4 % du droit total actuel sur les sucres, les taxes de douanes et autres dont la quotité fixée par la loi comprend à la fois le principal et les décimes. »

C'est ainsi que, pour les polices d'assurances maritimes, le tarif actuel de la taxe obligatoire se trouve porté à 52 centimes %.

2° *Les assurances contre l'incendie.*

Les polices d'assurances contre l'incendie étaient, au début, comme les polices d'assurances maritimes, soumises par la loi de Frimaire, article 69, § 2, n° 2 au droit de 50 centimes % ou 25 centimes %, suivant qu'elles étaient réalisées en temps de paix ou en temps de guerre. Ces droits furent doublés et portés à 1 % et 50 centimes % par l'article 51, n° 2, de la loi du 28 avril 1816.

Mais l'enregistrement de ces actes était facultatif. La loi de Frimaire, article 22, n'exigeait que l'enregistrement des actes sous signatures privées relatifs aux mutations de propriétés ou de jouissance d'immeubles. De sorte que les contrats d'assurances jouissaient en fait d'une sorte de régime d'immunité qui subsista jusqu'à l'apparition de la loi du 23 août 1871.

L'article 6 de cette loi établit en même temps que pour les polices d'assurances maritimes un nouveau système de perception ; tout contrat d'assurance contre l'incendie fut soumis à une taxe obligatoire moyennant le paiement de laquelle la formalité de l'enregistrement était donnée gratis toutes les fois qu'elle était requise.

Mais avec cette différence que, pour les assurances contre l'incendie, la taxe prévue était annuelle tandis que pour les polices d'assurances maritimes, elle était perçue une seule fois sur chaque contrat.

Cette taxe annuelle était fixée à 8 % du montant des primes ou, en cas d'assurances mutuelles, du montant des cotisations. Cette taxe de 8 % était soumise aux décimes, ce qui la portait à 10 %. Ce tarif est encore en vigueur.

Il est à noter que l'Administration de l'Enregistrement est chargée, en outre, du recouvrement d'une taxe spéciale annuelle de 6 francs par million sur le capital assuré.

Cette taxe de nature toute particulière n'est assimiliée au droit d'enregistrement qu'au point de vue du recouvrement : elle a été instituée par l'article 17 de la loi du 13 avril 1898 et le but du législateur, en votant cet impôt, était de trouver les ressources suffisantes pour permettre à l'Etat de subventionner plus largement les compagnies de Sapeurs-Pompiers.

Il faut encore ajouter que l'article 5 de la loi des Finances du 30 janvier 1907 stipule qu'en sus de la Taxe annuelle de 6 francs par million, il est institué une surtaxe de 12 francs par million sur le capital assuré par les compagnies d'assurances françaises et étrangères.

Nous étudierons avec la loi du 29 juin 1918, les modifications apportées au régime fiscal d'enregistrement des autres contrats d'assurances (polices d'assurances sur la vie, contrats de rentes viagères, accidents corporels et matériels, risques agricoles).

§ 2. — Les Actes constitutifs de Sociétés

Les actes constitutifs de Sociétés sous signatures privées se sont trouvés assujettis à l'Enregistrement obligatoire par suite des différentes formalités de publicité qui ont été prévues par la loi.

Nous rappellerons que les sociétés se divisent en sociétés civiles et sociétés commerciales, suivant l'objet de leurs opérations. Ainsi une société établie pour l'exploitation d'une mine,

d'une ferme ou la spéculation d'immeubles est une société civile. Une société constituée pour l'achat et la revente de denrées est commerciale.

Le Code de commerce distingue trois espèces de sociétés commerciales :

La société en nom collectif dans laquelle tous les associés sont tenus personnellement et solidairement des dettes sociales.

La société anonyme dans laquelle chaque associé n'est tenu que jusqu'à concurrence de son apport.

La société en commandite qui renferme deux classes d'associés : les commandités, tenus sur tous leurs biens des dettes sociales, comme les associés en nom collectif ; et les commanditaires ou bailleurs de fonds qui ne sont obligés que jusqu'à concurrence de leurs apports.

Les société civiles peuvent, d'ailleurs, revêtir l'une des formes des sociétés commerciales.

Le contrat de société doit être constaté par écrit et l'acte constitutif peut être authentique ou sous signatures privées. Dans ce dernier cas, il doit être rédigé en autant d'originaux qu'il y a de parties ayant un intérêt distinct.

Les sociétés commerciales sont soumises à des règles spéciales de publicité ; elles sont contenues dans la loi du 24 juillet 1867, art. 55 et 56 dont les dispositions ont abrogé les art. 42, 43, 44, 45, 46 du Code de Commerce.

Lorsque ces sociétés sont constatées par acte sous signatures privées, un original est déposé au greffe de la justice de paix et un autre au greffe du Tribunal de Commerce du lieu du siège de la société. Cette formalité doit être effectuée dans le mois de la formation de la Société.

En outre, il est publié dans un journal d'annonces légales un extrait de l'acte constitutif contenant le nom des associés autres que les commanditaires, la raison commerciale, l'indication du siège social, le nom des associés autorisés à gérer, administrer et à signer pour la société, le montant du capital social, l'époque du commencement de la société, l'indication de la date où elle prendra fin, la date du dépôt.

Si la société a plusieurs maisons de commerce situées dans

divers arrondissements, le dépôt et la publication doivent avoir lieu dans ces arrondissements. Enfin tous les actes et délibérations ayant pour objet la modification des statuts sont soumis aux mêmes formalités de publicité.

La loi n'avait fixé aucun délai pour l'Enregistrement obligatoire de l'acte constitutif. Pour les sociétés civiles dispensées de publicité, l'enregistrement était donc facultatif avant 1918. Pour les sociétés commerciales, comme il ne pouvait être fait aucun usage de l'acte sous signatures privées avant l'accomplissement de la formalité de l'Enregistrement, l'acte constitutif devait être enregistré par les parties avant toute publicité, c'est-à-dire dans le mois de la constitution. Mais à défaut d'Enregistrement aucun texte n'avait prévu de pénalité, il n'existait aucune sanction, il n'était donc perçu que les droits simples.

Au sujet des droits à acquitter à l'occasion de la constitution d'une société, il faut établir une distinction : d'abord, au point de vue de l'enregistrement de l'acte constitutif de la société; ensuite au sujet des droits spéciaux qui sont dus sur les actions et obligations dans les sociétés par actions.

1° *Acte constitutif.*

A l'origine, l'acte constitutif était soumis au droit fixe de 3 francs (Loi de Frimaire An VII, art. 68, § 3, n° 4), ce droit fut ensuite porté à 5 francs par la loi du 28 avril 1816, article 45, n° 2.

Le motif de cette dispense du droit proportionnel s'expliquait par l'intention chez le législateur de favoriser la formation des sociétés. Mais la loi du 28 février 1872, article premier, a frappé l'acte constitutif d'un droit gradué qui est devenu ensuite proportionnel (Loi du 28 avril 1893), ce droit était de 20 cent. % plus les décimes; il est actuellement de 1% sans décimes (Loi du 29 juin 1918, art. 15).

Si l'acte de formation de société est pur et simple, c'est-à-dire s'il ne contient aucune libération, obligation, transmission de propriété de biens meubles ou immeubles entre les associés, il est assujetti pour les apports mobiliers au droit proportion-

nel de 1 % sans décimes, et pour les apports immobiliers au droit proportionnel de 2 fr. 50 % sans décimes. Ce droit est établi de la façon suivante : à 1 % taxe ordinaire, plus le droit de 1 fr. 50 % pour le droit de transcription, mais il faut noter que l'acte donne lieu, en outre, lorsqu'il sera soumis à la formalité de transcription, à la perception d'une taxe de 25 centimes % sans décimes.

On a beaucoup discuté sur l'exemption du droit de mutation (7 %) des biens apportés par les associés au profit de la société, être moral. En droit fiscal, cette dispense se justifie par le caractère conditionnel de la mutation. Il y a, en effet, mutation conditionnelle. C'est le partage qui fixera l'état de la propriété; si par l'effet de ce partage la propriété est placée dans le lot de l'associé apporteur, l'attributaire est censé n'avoir jamais cessé d'être propriétaire, au contraire si le bien passe sur la tête d'un autre associé que l'apporteur, il y aura mutation, qui sera sensée remonter à la formation de la société, être moral.

L'acte de dissolution de société qui ne contient ni obligation, ni libération, ni transmission, est tarifé au droit fixe de 7 fr. 50 en principal. Ce droit d'ailleurs n'est pas dû lorsqu'il est procédé à un partage ou une cession de droits sociaux. Il est alors perçu les droits afférents à ces sortes d'actes. Le droit à percevoir pour les partages de sociétés est de 50 centimes % sans décimes (Loi du 29 juin 1918, art. 15) sur l'actif net à partager sauf le droit de soulte, s'il y a lieu. Les cessions de droits sociaux sont assujetties au droit de 90 centimes % sans décimes (Art. 41, loi du 29 mars 1914).

2° *Droits spéciaux sur les actions et obligations.*

Les sociétés par actions doivent acquitter d'autres droits et remplir des formalités spéciales. Ces sociétés comprennent :

1° Les sociétés en commandite par actions, qui comme les sociétés en commandites simples, renferment deux sortes d'associés, les commandités et les commanditaires, mais ici les droits de ces derniers sont représentés par des titres appelés actions qui peuvent être cédés sans égard à la personne du cessionnaire.

2° Les sociétés anonymes dans lesquelles toutes les parts des

associés sont des actions. L'ensemble de ces valeurs constituent le capital social.

En outre, une société qui veut prendre de l'extension peut recourir à un emprunt. Les droits qui appartiennent au prêteur sont les obligations. Ces actions et obligations sont représentées par des titres ou des écrits ayant les mêmes formes, mais qui diffèrent essentiellement, l'action est une part d'associé et l'obligation est une créance.

Ces titres donnent lieu à la perception de trois sortes d'impôts différents : 1° L'impôt du timbre; 2° le droit de transmission et 3° la taxe sur le revenu. Ces droits sont perçus par l'Enregistrement.

Pour permettre le prélèvement de ces taxes, diverses formalités ont été prévues par la loi (art. 1, décret du 17 juillet 1857 portant règlement pour l'exécution de la loi du 23 juin 1857 relative aux droits de transcription sur les actions et les obligations). C'est ainsi que les sociétés, compagnies, entreprises, dont le capital est divisé en actions et toutes les sociétés qui émettent des obligations sont tenues de faire au bureau de l'Enregistrement de leur siège social une déclaration constatant l'objet, le siège, la durée de la société, la date des actes constitutifs, les noms des directeurs ou gérants, le nombre et le montant des titres émis, en distinguant : 1° les actions des obligations; 2° les titres nominatifs dont la transmission ne peut s'opérer que par un transfert sur les registres de la société, des titres au porteur et des titres nominatifs qui sont cessibles sans transfert. Cette déclaration doit être faite dans le délai d'un mois à compter de la constitution définitive de la société ou de l'émission des obligations, sous peine d'une amende de 100 à 5.000 francs en principal. (Art. 12).

Elle est accompagnée d'un exemplaire des statuts et d'un exemplaire du journal dans lequel les publications légales ont été faites.

Nous n'étudierons pas le paiement de ces différentes taxes, cette question est relative aux impôts sur les valeurs mobilières; elle n'entre pas dans le sujet que nous nous sommes proposé.

SECTION II

Régime spécial des actes de commerce et des effets de commerce

Le législateur a apporté une dérogation importante aux règles établies en matière d'enregistrement au profit de certains actes sous signatures privées qui se dérobaient aux formalités de l'enregistrement.

Ces dispositions sont relatives aux actes de commerce et aux effets de commerce.

§ 1. — Les Actes de Commerce

D'une façon générale, les parties dissimulaient à l'Enregistrement les actes constatant des transactions commerciales. La principale raison de cette évasion fiscale résidait dans l'obligation, pour les parties, de verser au Trésor des sommes importantes, qui parfois dépassaient les bénéfices réalisés. Les droits étaient beaucoup trop élevés. Le législateur, pour éviter ce danger, institua un régime de faveur pour les actes de commerce, il rendit leur enregistrement peu coûteux et, par là même, facilita les transactions commerciales.

L'article 22 de la loi du 11 juin 1859 a créé, à cet effet, une situation toute spéciale et tout à fait privilégiée. Il est ainsi conçu :

« ART. 22. — Les marchés et traités réputés actes de commerce par les articles 632, 633 et 634, n° 1, du Code de commerce, faits ou passés sous signatures privées et donnant lieu au droit proportionnel suivant l'article 69, § 3, n° 1 et § 5, n° 1, de la loi du 22 Frimaire An VII, seront enregistrés provisoirement moyennant un droit fixe de 2 francs, et les autres droits fixes auxquels leurs dispositions peuvent donner ouverture, d'après les lois en vigueur. Les droits proportionnels édictés par ledit article seront perçus lorsqu'un jugement portant

condamnation, liquidation, collocation ou reconnaissance interviendra sur ces marchés et traités ou qu'un acte public sera fait ou rédigé en conséquence, mais seulement sur la partie du prix des sommes faisant l'objet soit de la condamnation, liquidation, collocation ou reconnaissance, soit des dispositions de l'acte public. »

Les dispositions de l'article 4 de la loi du 28 février 1872 ont porté le droit fixe de 2 francs à 3 francs.

« ART. 4. — Les divers droits fixes auxquels sont assujettis par les lois en vigueur les actes civils, administratifs ou judiciaires, autres que ceux dénommés à l'article premier, sont augmentés de moitié. »

Ce droit fixe de 3 francs est, en outre, soumis aux doubles décimes et demi (Loi du 6 Prairial An VII, art. 1er; loi du 23 août 1871, art. 1er; loi du 30 décembre 1873, art. 2), soit au total 3 fr. 75.

Ainsi, aux termes de l'article 22, ce régime de faveur ne s'applique pas à tous les actes de commerce; pour en bénéficier, ces actes doivent réunir les trois conditions suivantes :

1° Entre rédigés sous signatures privées;

2° Entre réputés actes de commerce par les articles 632, 633 et 634, n° 1, du Code de Commerce

3° Etre tarifés au droit de 1 fr. ou 2 fr. par l'article 69, § 3, n° 1 et § 5, n° 1, de la loi du 22 frimaire An VII.

PREMIÈRE CONDITION :

L'acte doit être sous signatures privées, c'est-à-dire rédigé sans le concours d'un officier public. L'acte de commerce passé devant notaire est passible immédiatement du droit proportionnel. En effet, tous les actes notariés sont soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé et les parties, qui connaissent l'obligation du paiement immédiat pour tous les actes reçus par le ministère d'un officier public, ont dû prévoir ce paiement en s'adressant à un notaire pour la rédaction de leurs conventions.

Tandis qu'au contraire, les marchés sous signatures privées ne sont assujettis au droit proportionnel qu'autant qu'il devient

nécessaire de les produire en justice ou d'en faire usage par acte public et même cette éventualité peut ne pas se présenter si le contrat est exécuté sans contestation.

Cependant, si l'acte sous signatures privées est déposé au rang des minutes d'un notaire, le droit devient exigible, en effet, d'une part cet acte s'identifie avec l'acte notarié de dépôt et, de plus, on rentre dans l'hypothèse où l'acte de commerce est mentionné dans un acte public : le droit proportionnel est donc exigible.

DEUXIÈME CONDITION :

L'article 22 de la loi du 11 juin 1859 exige comme seconde condition que l'acte soit un marché ou traité de commerce désigné comme tel par les articles 632, 633 et 634, n° 1, du Code de commerce.

Article 632. — La loi répute acte de commerce :

« 1° Tout achat de denrées et marchandises pour les revendre soit en nature, soit après les avoir travaillées et mises en œuvre ou même pour en louer simplement l'usage;

« 2° Toute entreprise de manufacture, de commission, de transport par terre ou par eau;

« 3° Toute entreprise de fournitures, d'agences, bureau d'affaires, établissement de vente à l'encan, de spectacles publics;

« 4° Toute opération de change, banque ou courtage;

« 5° Toutes les opérations de banques publiques;

« 6° Toutes obligations entre négociants, marchands et banquiers;

« 7° Entre toutes personnes les lettres de change. »

Aux termes de l'art. 633, la loi répute également acte de commerce les opérations ci-après relatives à la marine marchande.

« 1° Toute entreprise de construction et tous les achats, ventes et reventes des bâtiments pour la navigation intérieure et extérieure;

« 2° Toutes les expéditions maritimes;

« 3° Tout achat ou vente d'agrès, apparaux;

« 4° Tout affrètement ou nolissement, emprunt ou prêt à la grosse;

« 5° Toutes assurances et autres contrats concernant le commerce de mer;

« 6° Tous accords et conventions pour salaires et loyers d'équipages;

« 7° Tous engagements de gens de mer pour le service des bâtiments de commerce. »

Enfin l'art. 634, n° 1, dispose :

« Les tribunaux de commerce connaîtront également :

« 1° Des actions contre les facteurs, commis des marchands ou leurs serviteurs, pour le fait seulement du trafic du marchand auquel ils seront attachés. »

Au point de vue fiscal, l'instruction 2153 pose le critérium de l'acte de commerce. D'après cette instruction, le caractère de l'acte résulte de sa nature, de sa substance, de l'énonciation même de la loi plutôt que de la profession ou de la qualité des signataires. Il n'est pas nécessaire pour qu'un acte soit commercial qu'il soit fait par un commerçant, il suffit qu'il soit accompagné des circonstances déterminées par le Code de commerce. Sans doute, la qualité de commerçant des parties contractantes fait, en général, présumer la commercialité de l'acte, mais cette présomption cède nécessairement, s'il est prouvé que la convention a une cause étrangère au commerce. En principe, les actes et contrats qui émanent d'un commerçant sont réputés avoir pour objet l'exercice de son commerce, sauf preuve contraire.

De même, un acte peut-être commercial, bien qu'intervenant entre personnes non commerçantes, s'il est établi qu'il a eu pour objet direct suivant la prévision des art. 632, 633 du Code de commerce une spéculation, la réalisation d'un bénéfice.

L'acte qui a un caractère mixte, c'est-à-dire qui est civil pour une des parties et commercial pour l'autre, n'en est pas moins admis au bénéfice de la loi de 1859 et affranchi provisoirement du droit proportionnel. Il en est ainsi du traité intervenu entre un auteur et un éditeur; de l'achat par un commerçant d'un procédé industriel; du marché de travaux passé entre un proprié-

taire et un entrepreneur. (Dublineau. Traité d'Enregistrement, 1914, p. 288.)

TROISIÈME CONDITION :

Ces actes doivent encore être spécialement tarifés par la loi de Frimaire. En effet, l'art. 22 de la loi de 1859 réserve le bénéfice du droit fixe aux marchés et traités qui ont été tarifés au droit proportionnel de 1 % ou de 2 % par l'article 69, § 3, n° 1 et § 5 n° 1 de la loi du 22 Frimaire an VII :

ART. 69. — « Seront enregistrés et les droits payés suivant les quotités ci-après, savoir :

« § *III.* — *1 franc* %

N° 1. — « Les adjudications au rabais, et marchés, autres que ceux compris dans le § précédent, pour constructions, réparations et entretien, et tous autres objets mobiliers susceptibles d'estimation faits entre particuliers, qui ne contiendront ni vente, ni promesse de livrer des marchandises, denrées et autres objets mobiliers. »

§ *V.* — *2 francs* %.

N° 1. — « Les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions, marchés, traités et tous autres actes, soit civils, soit judiciaires translatifs de propriété à titre onéreux de meubles, récoltes de l'année sur pied, coupes de bois taillis et de hautes futaies et autres objets mobiliers généralement quelconques, même les ventes de biens de cette nature faites par la nation. »

On peut résumer les divers actes énoncés dans ces deux articles en disant qu'ils se rapportent au « *louage d'industrie de toute nature, et aux ventes de meubles* » et en combinant les articles 632, 633 et 634 on peut arriver à classer les actes de commerce dispensés du droit proportionnel de la façon suivante :

1° Louage d'industrie.

ART. 632. — Les entreprises de manufacture, de commission, les transports par terre et par eau; les entreprises d'agences, bureaux d'affaires, établissements de vente à l'encan et de spectacles publics.

ART. 633. — Les entreprises de constructions, les expéditions maritimes, les affrètements et nolissements, les loyers d'équipage, les engagements des gens de mer et d'une manière générale tous louages d'industrie ayant un objet commercial.

Il est évident que le louage des choses ne peut pas profiter de l'exemption de l'article 22 car ce louage ne se trouve pas compris dans les actes tarifés par l'article 69, § 3 et 5, de la loi du 22 Frimaire An VII.

2° Les ventes mobilières. — Les ventes mobilières profitant des dispositions de l'article 22, comprennent :

ART. 632. — Les achats de denrées et de marchandises, les entreprises de fournitures.

ART. 633. — Les achats ou vente d'agrès, apparaux et avitaillement.

Cependant certaines conventions commerciales bien que spécifiées dans les articles précités du Code de commerce ne peuvent profiter des avantages de l'article 22 et doivent en être exclus ou bien parce qu'elles ne remplissent pas les trois conditions imposées par la loi du 1859 ou bien encore parce qu'elles ont été tarifées par des lois fiscales spéciales.

Ainsi se trouvent réglementées sous des dispositions particulières :

1° Les obligations de sommes entre négociants, marchands et banquiers (art. 632, al. 6) et les lettres de change (art. 632, al. 7), c'est-à-dire les « effets négociables » qui sont soumis à un régime spécial. (Voir paragraphe suivant).

2° Les assurances maritimes (art. 633, al. 5) qui sont régies par la loi du 23 août 1871 (0,52 %);

3° De même les cessions d'actions ou de parts d'intérêts dans une société qui sont spécialement tarifées par l'article 69, § 2, n° 6 de la loi de Frimaire, modifié par l'article 41 de la loi du 29 mars 1914 (0,90 %);

4° Quant aux cessions de fonds de commerce, avant la loi du 28 février 1872, elles bénéficiaient de la perception du droit fixe lorsqu'elles étaient rédigées par actes sous signature privées.

Mais la loi du 28 février 1872, article 8, les a assujetties au droit proportionnel dans un délai déterminé.

D'autre part, il faut exclure du bénéfice de la loi de 1859 comme en ne tombant pas sous l'application des tarifs prévus par l'article 69, § 3 et 5, n° 1, de la loi de Frimaire les cessions de créances même lorsqu'elles font l'objet d'un acte de commerce.

§ 2. — Les Effets de Commerce

Les effets de commerce bénéficient également d'un régime fiscal privilégié. Nous examinerons d'une part les lettres de change et d'un autre côté les billets à ordre et effets négociables.

1° *Les lettres de change.*

Les lettres de change ont, tout d'abord, été exemptées de l'Enregistrement (art. 70, § 3, n° 15, de la loi du 22 Frimaire An VII).

ART. 70. — « Seront exempts de la formalité de l'Enregistrement.

§ III, al. 15° : « Les lettres de change tirées de place en place; celles venant de l'étranger ou des colonies françaises, les endossements et acquits des billets à ordre et autres effets négociables »

Mais elles ont été ensuite assujetties à la formalité de l'Enregistrement par l'article 50 de la loi du 28 avril 1816.

ART. 50. — « Seront soumis au droit de 25 centimes % :

« Les lettres de change tirées de place en place et celles venant de l'étranger ou des colonies, lorsqu'elles sont protestées « faute de paiement ».

« Elles pourront n'être présentées à l'Enregistrement *qu'avec l'assignation.*

« Dans le cas de prôtet faute d'acceptation, les lettres de change devront être enregistrées seulement avant que *la demande en remboursement ou en cautionnement* puisse être formée contre les endosseurs ou le tireur. »

Ces dispositions ont été modifiées par l'article 10 de la loi du 28 février 1872.

« ART. 10. — Sont soumises au droit proportionnel de 50 centimes % :

« Les lettres de change et tous les autres effets négociables, lesquels pourront n'être présentés à l'enregistrement qu'avec les protêts qui en auraient été faits. »

De sorte qu'actuellement les lettres de change sont soumises au droit proportionnel de 50 %, plus les décimes, et peuvent n'être enregistrées qu'avec les prôtets.

Mais la disposition permettant de surseoir à l'Enregistrement jusqu'à l'assignation ou la demande en garantie, a été supprimée. Cette distinction faite par la loi du 28 avril 1816, créait au profit des lettres de change tirées de place en place et venant de l'étranger, une immunité préjudiciable aux intérêts du Trésor. Elle impliquait, en effet, que si le tiré payait après le protêt faute de paiement, ou le tireur après le protêt faute d'acceptation, les droits d'Enregistrement ne pouvaient être exigés.

Mais, il est à remarquer que l'article 70 de la loi du 22 Frimaire An VII a institué une exemption générale, qui subsiste et qui profite toujours aux lettres de change et qui doit être appliquée dans tous les cas où elle n'a pas été spécialement abrogée par des lois ultérieures.

Nous avons vu que cette exemption d'Enregistrement n'a été abrogée que partiellement et dans des limites déterminées par deux lois.

1° La loi du 28 avril 1816, art. 50, qui les a soumises au droit de 25 centimes % et qui a permis de différer l'Enregistrement jusqu'à l'assignation en paiement ou en garantie.

2° Par la loi du 28 février 1872, art. 10, abrogeant l'art. 50 de la loi de 1816, qui a porté le droit à 50 centimes % et qui a disposé en termes absolus que les lettres de change ne pouvaient être présentées à la formalité qu'avec les protêts qui en seraient faits.

Il faut en conclure que, hors le cas de protêt, les lettres de change sont exemptes de la formalité de l'Enregistrement.

Ainsi donc, l'article 70 § 3, n° 15 de la loi de Frimaire, est une dérogation au principe général des art. 23 et 42 de la dite loi de Frimaire aux termes desquels :

« ART. 23. — Il ne pourra être fait aucun usage d'un acte sous signatures privées, soit par acte public, soit en justice ou devant tout autre autorité constituée, qu'il n'ait été préalablement enregistré.

« ART. 42. — Aucun notaire, huissier, greffier, secrétaire ou autre officier public ne pourra faire ou rédiger un acte en vertu d'un acte sous signatures privées, l'annexer à ses minutes, ni le recevoir en dépôt, ni en délivrer extrait, copie ou expéditions, s'il n'a été préalablement enregistré. »

De sorte qu'en tenant compte de l'exception spéciale aux protêts, d'une part les officiers publics peuvent agir en vertu ou en conséquence d'une lettre de change non enregistrée, la relater ou la mentionner dans leur acte ou l'y annexer sans contravention.

D'autre part l'usage en justice des lettres de change ne rend pas l'Enregistrement obligatoire, quand il a lieu en dehors de tout protêt et de toute demande en paiement, notamment dans une instance relative à la restitution d'effets entre les mains du demandeur.

(Cass. civ. 22 juillet 1896. S. 97. I. 465. D. P. 97. I. 103.)

2° *Billets à ordre et effets négociables.*

L'article 69, § 2, n° 6, de la loi du 22 Frimaire An VII dispose que : Les billets à ordre et tous autres effets négociables de particuliers ou de compagnies, à l'exception des lettres de change tirées de place en place, « seront enregistrées au droit de 50 centimes par cent francs » et cet article ajoute que : « Les effets négociables de cette nature pourront n'être présentés à l'Enregistrement qu'avec les protêts qui en auront été faits. »

L'article 10 de la loi du 28 février 1872 n'a fait que reprendre ces dispositions :

ART. 10. — « Sont soumis au droit proportionnel de 0,50 %: Les lettres de change et tous autres effets négociables, lesquels pourront n'être présentés à l'Enregistrement qu'avec les protêts qui en auraient été faits. »

Ainsi donc, actuellement il n'y a plus de distinction à faire entre la lettre de change, le billet à ordre et les autres effets

négociables. La quotité et l'assiette du droit d'Enregistrement sont semblables, il faut appliquer les mêmes règles pour déterminer les cas qui nécessitent pour ces écrits la formalité de l'Enregistrement.

Il est à noter que le bénéfice de ce régime ne peut être étendu aux effets *non négociables*. Ainsi le billet simple reste soumis au droit de 1 % comme tout acte obligatoire (Loi du 22 Frimaire An VII, art. 69, § 3) et s'il profite de l'Enregistrement facultatif lorsqu'il est rédigé par acte sous signatures privées, cependant il doit être enregistré avant tout usage public.

Au contraire, si d'une part, les effets négociables bénéficient de l'Enregistrement facultatif, d'un autre côté l'usage public de ces écrits ne rend pas leur enregistrement obligatoire, et conformément à l'article 10 de la loi du 28 février 1872 ces effets ne doivent être présentés à la formalité de l'Enregistrement qu'avec les protêts qui en auront été faits.

SECTION III

L'enregistrement facultatif et l'usage public

Il résulte de tout ce que nous avons dit précédemment, que l'Enregistrement obligatoire des actes sous signatures privées avant 1918 était l'exception. L'Enregistrement facultatif était la règle générale.

En effet, à part les actes sous signatures privées relatifs aux mutations de propriété, d'usufruit et de jouissance d'immeubles, et, dans certains cas, les polices d'assurances et les actes constitutifs de sociétés, tous les autres actes sous signatures privées profitaient de l'Enregistrement facultatif. Les actes de commerce et les effets négociables bénéficiaient même d'un régime particulièrement privilégié.

Il nous reste maintenant à examiner les dispositions fiscales relatives à l'Enregistrement facultatif et les conditions qui en suspendent le bénéfice, c'est-à-dire l'usage public de l'acte sous signatures privées.

Nous dirons, tout d'abord, que le régime de faveur de l'Enregistrement facultatif paraît assez étrange. La loi, semble-t-il, aurait dû favoriser la forme authentique, qui évite les abus, les obscurités de langage, les erreurs juridiques, qui sauvegarde les intérêts des parties ; au contraire, elle diminue l'usage de cette forme; les contribuables ont intérêt à contracter sans l'intervention d'un officier public, puisque sous la forme sous seing privé, ils peuvent dresser un acte sans avoir à payer d'honoraires et de droits d'Enregistrement (Wahl. T. I. N° 34).

Mais comme nous l'avons dit, si la loi a soumis à la formalité de l'Enregistrement dans un délai déterminé tous les actes authentiques et si, en principe, elle en a dispensé les actes sous signatures privées, c'est que la Régie pouvait plus facilement contrôler les uns que les autres. De même, si les mutations immobilières et de jouissance et les cessions de fonds de commerce sous signatures privées ont été assujetties à l'impôt plutôt que les autres actes, c'est encore parce que le législateur disposait pour les contrôler d'armes puissantes et efficaces, tels que les rôles des contributions, la transcription, les patentes, etc... qui assuraient une surveillance suffisante.

Enfin, si l'usage public d'un acte sous signatures privées nécessite un enregistrement préalable, c'est surtout parce que cette manifestation de l'exercice d'un droit, est un fait révélateur de l'existence de l'acte et un moyen sûr et certain d'assurer la perception d'un droit, sans possibilité pour le contribuable d'opposer au Fisc quelques pratiques ingénieuses conformes à ses intérêts.

L'article 23 de la loi de Frimaire dispose à cet effet :

« Mais il ne pourra être fait aucun usage des actes sous signatures privées, soit par acte public, soit en justice, ou devant tout autre autorité constituée, qu'ils n'aient été préalablement enregistrés. »

Usage public

Les dispositions de l'article 23 de la loi de Frimaire peuvent se résumer de la façon suivante : Tout acte sous signatures privées doit être obligatoirement enregistré à raison de son

usage public, c'est-à-dire l'usage qui en est fait devant les autorités publiques désignées par la loi. Ces autorités sont : 1° les officiers publics; 2° les tribunaux; 3° les autorités constituées.

1°) Les officiers publics comprennent : les notaires, les huissiers, les greffiers, les avoués (art. 41 et 42 de la loi de Frimaire; art. 11, § 2, de la loi du 16 juin 1824).

Cette énumération est limitative, il en résulte que n'est pas soumis à la formalité de l'Enregistrement, l'acte dont il est fait usage devant tout autre officier public par exemple : un commissaire priseur.

Mais nous avons vu que l'article 13 de la loi du 16 juin 1824 accorde aux notaires la faculté d'annexer l'acte sous signatures privées à l'acte authentique qui le mentionne et de les présenter en même temps à la formalité de l'Enregistrement.

La même faculté a été accordée aux huissiers par la loi du 22 avril 1905, article 10.

2° L'Enregistrement est encore obligatoire pour les actes dont il est fait usage devant les juges et arbitres. L'article 47 de la loi de Frimaire dispose spécialement « qu'il est défendu aux juges et arbitres de rendre aucun jugement sur les actes non enregistrés, sous peine d'être personnellement responsables des droits. »

De même aux termes de l'article 57 de la loi du 28 avril 1816, « lorsqu'on produira au cours d'une instance des écrits, billets, marchés, factures acceptées, lettres, ou tout autre titre émané du défendeur, qui n'auraient pas été enregistrés, le double droit sera dû et pourra être exigé et perçu lors de l'Enregistrement du jugement intervenu. »

Enfin d'après l'article 16 de la loi du 23 août 1871, les tribunaux devant lesquels sont produits des actes non enregistrés, doivent soit sur les réquisitions du ministère public, soit même d'office, ordonner le dépôt au greffe de ces actes pour être immédiatement soumis à la formalité de l'Enregistrement.

En fait, comme nous l'avons déjà dit à l'occasion du Timbre,

l'acte produit est enregistré et l'amende est perçue au moment de l'enregistrement du jugement.

Cependant comme exception à cette règle, nous citerons les écrits exemptés de la formalité de l'Enregistrement et ceux pouvant être produits en justice, suivant les dispositions de l'article 537 du C. de Proc. Civ., c'est-à-dire les quittances de fournisseurs, d'ouvriers, de maîtres de pension, et autres de même nature, produits comme pièces justificatives d'un compte.

En outre, la loi ne distingue pas; il s'agit aussi bien des tribunaux civils que des juridictions administratives.

Cependant les pièces produites devant le Conseil d'Etat doivent être rédigées sur Timbre, mais ne sont pas soumises au droit d'Enregistrement. (Décret du 22 juillet 1806, art. 48).

3° Enfin, l'usage public entraîne l'Enregistrement obligatoire des actes produits devant les autorités constituées, c'est-à-dire devant les fonctionnaires ou corps dépositaires de l'autorité publique, et ayant le pouvoir de prendre des décisions produisant des effets juridiques, en un mot les autorités administratives. (Art. 41 et 47, L. de Frimaire).

Ces autorités sont les organes mêmes des personnes administratives, savoir :

Les organes délibérants (Parlement, Conseil général, Conseil municipal).

Les organes exécutifs (Président de la République, ministres, préfets, sous-préfets, maires).

Quant aux autres autorités ou fonctionnaires, la règle de l'Enregistrement obligatoire ne saurait s'appliquer.

Il nous reste à préciser les conditions de l'usage public en matière fiscale.

La loi emploie différents termes. Elle reconnaît qu'il y a usage public :

1° Lorsque l'acte est présenté à un officier public en vue de faire dresser un autre acte (art. 41 et 42 de la loi de Frimaire)

c'est l'acte passé en conséquence; ou bien lorsqu'il est déposé au rang des minutes de l'officier public;

2° De même lorsque l'acte est produit en justice et qu'il est invoqué en vue de faire rendre un jugement. (Art. 47, loi de Frimaire);

3° Lorsqu'il est produit devant une autorité constituée dans le but d'obtenir un arrêté.

Somme toute, il y a usage public toutes les fois que l'acte est utilisé en vue de faire produire tout ou partie de ses effets juridiques. (Wahl, T. II, n° 274). Cette condition est nécessaire et suffisante, il faut et il suffit que l'acte soit utilisé.

En principe « tous les actes » doivent, s'il en est fait usage public, recevoir la formalité de l'Enregistrement.

Le mot acte doit être pris dans son sens le plus large, il est synonyme d'écrit, il doit être de nature à former un titre, sans quoi, il ne serait pas un acte, mais un projet d'acte. Tel est le cas d'une note non signée, d'une lettre missive contenant de simples renseignements.

Cass. 26 août 1834, S. 34, I. 531.

Quant au délai d'Enregistrement, la règle générale est que l'acte utilisé doit être enregistré avant la rédaction de l'acte passé en conséquence.

Néanmoins nous avons vu qu'il peut recevoir la formalité en même temps que ce dernier, lorsqu'un notaire ou un huissier fait usage d'un acte sous signatures privées ou passé à l'étranger. (Art. 13, L. du 16 juin 1824 et art. 10, L. du 22 avril 1905).

De même, le titre produit au cours d'instance sera enregistré en même temps que le jugement, mais ici le double droit est perçu. (Art. 57, L. du 28 avril 1816).

APPENDICE

Les actes sous signatures privées et la formalité de l'enregistrement

Ainsi que nous l'avons déjà dit, la validité de l'acte sous signatures privées est indépendante des formalités du Timbre et de l'Enregistrement.

Au sujet du Timbre, nous avons indiqué l'exception relative aux effets de commerce, prévue par l'article 5 de la loi du 5 juin 1850 (1re partie, chap. II, section 1, § 1). L'effet non timbré n'est pas frappé de nullité, mais perd de son efficacité. Le porteur n'a d'action que contre le souscripteur.

De même la formalité de l'enregistrement ne produit aucun effet sur la validité de la convention. Ce principe est fondamental; les règles fiscales ne peuvent avoir quelques conséquences en droit civil. Une loi fiscale détermine les droits à percevoir sur les actes et leurs modes de perception, elle peut stipuler des sanctions, prononcer des peines et des amendes; mais elle sortirait de ses limites, si elle statuait sur la validité ou la nullité d'une convention qui relève du droit commun.

Cependant il faut reconnaître que depuis quelques années le législateur, en raison des difficultés budgétaires, s'est départi de cette règle et il lui est arrivé, trop souvent à notre avis, d'utiliser les lois fiscales pour modifier les dispositions du Code Civil.

C'est ainsi que nous signalerons, en ce qui concerne les actes sous signatures privées, la loi du 27 février 1912 dont l'article 7, comme nous le verrons ci-après, a modifié l'article 1321 du Code Civil relatif aux contre lettres en stipulant « nulle et de nul effet toute convention » ayant pour but de dissimuler partie du prix d'une vente d'immeubles ou de cession de fonds de commerce.

Mais ces dispositions fiscales sont l'exception, car la formalité de l'enregistrement n'a aucun effet sur la validité de la convention. C'est là une règle incontestable.

Cependant l'article 1328 du Code Civil dispose :

« Les actes sous seing privé *n'ont de date contre les tiers que du jour où ils ont été enregistrés*, du jour de la mort de celui ou de l'un de ceux qui les ont souscrits, ou du jour où leur substance est constatée dans les actes dressés par des officiers publics tels que procès-verbaux de scellé ou d'inventaire. »

Ainsi la formalité de l'enregistrement est indiquée par le législateur comme le premier moyen pour donner une date certaine à un acte sous signatures privées.

Il est a remarquer qu'il ne s'agit plus ici de la convention, mais de la date de la convention et en outre dans un cas particulier. En effet, l'acte n'est pas opposé à l'une des parties contractantes, à ses héritiers, ou ayants cause universels ; dans ce cas la date, comme toutes les autres énonciations contenues dans l'écrit, serait tenue pour vraie jusqu'à preuve contraire. Mais l'acte est opposé à des tiers. Ce mot « tiers » dans l'art. 1328 ne désignent pas ceux qui n'ont jamais eu de rapports juridiques avec les parties « *penitus extranei* », mais au contraire des personnes auxquelles l'acte peut être opposé, c'est-à-dire les ayants cause à titre particulier des parties. Ayant traité avec leur auteur, ils subissent l'effet des actes par lesquels celui-ci a modifié le droit transmis ; mais pour cela il faut que cet acte soit antérieur à la transmission, d'où l'importance d'une date certaine, de laquelle dépend l'efficacité de l'acte à l'égard de l'ayant cause à titre particulier.

Le législateur a fixé trois moyens permettant d'obtenir une date certaine. Le premier est l'Enregistrement. Mais, c'est le moyen normal, c'est même celui qui a été précisément institué à cet effet. L'origine de l'Enregistrement remonte à l'institution du « Contrôle » organisé par Henri III (édit. de Blois, juin 1581), afin de donner aux actes une date certaine et empêcher les antidates. Il est de toute évidence que le législateur en pareille occasion songeat à l'Enregistrement. Le caractère public du

fonctionnaire de la régie préposé à cette formalité, comme aussi les règles auxquelles la tenue des livres est soumise et qui rendent les intercalations à peu près impossibles offrent, en effet, les garanties les plus rassurantes contre les fausses dates.

Cependant il convient d'ajouter que les dispositions de l'article 1328 du Code Civil ne sont pas applicables à tous les actes sous signatures privées :

1° D'abord aux écrits constatant des conventions ou opérations commerciales ;

2° Et aux quittances sous signatures privées. Toutefois il ne faut voir ici qu'une simple tolérance basée sur l'impossibilité d'exiger avec rigueur la formalité de l'Enregistrement pour ces sortes d'actes ; aussi devons-nous signaler que les quittances sous signatures privées ne font pas foi de leur date contre les tiers si les circonstances en rendent la sincérité douteuse. C'est une question d'appréciation qui appartient au magistrat. Aubry et Rau. VIII, p. 249.

CHAPITRE II

LOI DU 18 AVRIL 1918

La loi du 18 avril 1918 est relative aux mesures de répression contre les fraudes fiscales. Les pénalités prévues par les lois antérieures avaient paru insuffisantes, elles étaient toutes pécuniaires et le législateur résolut de les doubler de peines correctionnelles.

Nous avons à étudier cette loi au point de vue des actes sous signatures privées. Nous examinerons d'abord, les fraudes qui peuvent être commises dans ces actes, au préjudice du Trésor (défaut d'Enregistrement, insuffisance, dissimulation), ainsi que les différentes sanctions établies antérieurement à la nouvelle loi fiscale.

Nous nous occuperons ensuite des dispositions particulières prévues par la loi du 18 avril 1918 et nous examinerons également les conséquences qu'il convient de déduire de l'affirmation de sincérité qui doit obligatoirement précéder la signature des parties, avant la présentation de l'acte à la formalité de l'Enregistrement.

SECTION I

Les Fraudes fiscales des Actes sous signatures privées

Le Trésor peut être frustré de trois façons différentes :

1° D'abord par le défaut d'Enregistrement de l'acte sous

signatures privées, soumis obligatoirement à la formalité de l'Enregistrement ;

2° Par l'insuffisance des sommes exprimées dans l'acte ;

3° Enfin, par la dissimulation dans le montant des valeurs soumises à l'impôt.

§ 1. — Défaut d'Enregistrement des Actes sous signatures privées

Nous avons examiné cette question au sujet des pénalités encourues pour le défaut de présentation de l'acte à la formalité de l'Enregistrement obligatoire dans les délais légaux.

Nous rappellerons que la loi de Frimaire avait prévu, sous son article 38, un droit en sus pour tous les actes constatant mutations de propriété ou d'usufruit ou mutations de jouissance d'immeubles, lorsqu'ils n'étaient pas enregistrés dans les trois mois de leur date.

Mais la loi du 23 août 1871, article 14, s'était montrée plus rigoureuse, elle avait institué « un droit en sus » pour chacune des deux parties contractantes, l'ancien et le nouveau propriétaire, le bailleur et le preneur. Ce droit en sus ne pouvant être inférieur à 50 francs en principal, soit 62 fr. 50 avec les décimes. Cependant l'ancien propriétaire et le bailleur profitaient d'un délai supplémentaire d'un mois pour accomplir la formalité.

Les cessions de fonds de commerce sous signatures privées, ainsi que les déclarations verbales de cessions de fonds de commerce furent ensuite soumises aux mêmes dispositions par l'article 8 de la loi du 28 février 1872.

Quant aux déclarations verbales concernant les mutations de propriété et de jouissance d'immeubles, le législateur les avaient assujetties aux mêmes pénalités suivant l'article 14 de la loi du 23 août 1871 ; toutefois, avec cette différence, pour les déclarations de locations verbales seulement, que le bailleur seul était passible de la pénalité du droit en sus et ne bénéficiait pas du délai supplémentaire d'un mois. (Art. 6, loi du 28 février

1872). La déclaration devait être faite dans les 3 mois de la mutation de jouissance.

Pour tous les autres actes sous signatures privées, l'Enregistrement était facultatif. Il ne devenait nécessairement que par suite d'usage public de l'acte, ou bien au cas de déclarations obligatoires au bureau de l'Enregistrement (assurances, sociétés). Mais cette obligation sauf pour la taxe obligatoire des polices d'assurances ne comportait aucune sanction. En pareil cas il n'était prévu aucune pénalité pour le défaut d'Enregistrement et seuls les droits simples étaient dus.

§ 2. — Insuffisance de Prix

Un prix est insuffisant lorsqu'il ne représente pas la véritable valeur de l'objet vendu, bien qu'il soit la prestation réelle imposée à l'acquéreur.

La loi n'a pas voulu punir l'acquéreur d'avoir réalisé un bon marché, mais cette insuffisance peut cacher une fraude préjudiciable au Trésor; une trop forte différence entre le prix réel et le prix stipulé fait présumer une manœuvre coupable et c'est pour éviter tout abus de cette sorte, que le législateur a décidé de ne tolérer l'insuffisance de prix que dans une limite acceptable.

La loi de Frimaire avait prévu le cas d'insuffisance et les articles 17 et 18 renferment, à cet effet, les règles spéciales qui ont établi les principes fondamentaux de l'expertise en matière d'insuffisance.

ART. 17. — « Si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux paraît inférieur à leur valeur à l'époque de l'aliénation par comparaison avec le fonds voisin de même nature. La Régie pourra requérir une expertise pourvu qu'elle en fasse la demande dans l'année à compter du jour de l'Enregistrement du contrat. »

Ainsi, sous le régime de la loi de Frimaire deux conditions étaient nécessaires : Il fallait que l'insuffisance fût constatée dans un acte de mutation de propriété ou d'usufruit à titre

onéreux et que l'instance fût engagée dans l'année à compter du jour de l'Enregistrement de l'acte.

L'article 18 établissait les règles de l'expertise : cette procédure était assez compliquée. La demande devait être portée devant le Tribunal civil de l'arrondissement de la situation des biens par une pétition portant nomination de l'expert de la Régie. Dans les 3 jours de la sommation le défendeur devait prendre expert, sinon, il en était nommé un d'office par le Tribunal. En cas de désaccord les experts devaient appeler un tiers expert. Le procès-verbal d'expertise devait être rapporté dans le mois qui suivait la remise de l'ordonnance du Tribunal ou dans le mois après l'appel du tiers expert.

Les frais de l'expertise étaient à la charge de l'acquéreur, mais seulement lorsque l'estimation excédait d'1/8, au moins, le prix énoncé au contrat.

L'acquéreur était tenu dans tous les cas d'acquitter le droit simple sur le supplément d'estimation, s'il y avait plus value.

Somme toute, pas de pénalité, le fraudeur ne payait que son dû, sauf les frais d'expertise, s'il y avait lieu.

La loi du 27 Ventôse An IX, article 5 devait apporter une sanction pénale.

ART. 5. — « Dans tous les cas où les frais de l'expertise autorisée par les articles 17 à 19 de la loi du 22 Frimaire tombent à la charge du redevable, il y aura lieu au *double droit* d'Enregistrement sur le supplément de l'estimation. »

Ainsi en cas d'insuffisance après expertise sous le régime des lois de Frimaire et de Ventôse, l'acquéreur dans tous les cas devait acquitter le droit simple sur la plus value.

Si cette plus value excédait le 1/8 du prix, il devait en plus du droit simple, un droit en sus et les frais de l'expertise.

Ce régime différait de celui de l'insuffisance en matière de mutation d'immeubles à titre gratuit (successions, donations).

En effet, aux termes de l'art. 39 de la loi de Frimaire, toute insuffisance, sans condition de quotité, quelle qu'elle soit, constatée par l'estimation des experts rendait exigible de la part des héritiers et donataires, le droit simple, le droit en sus et le paiement des frais d'expertise.

Plus tard, la loi du 23 août 1871, article 13, étendait les règles de l'insuffisance des actes translatifs de propriété aux « déclarations de mutations immobilières » et l'article 11, alinéa 3, les appliquait aux déclarations de locations verbales seulement. Si bien que l'insuffisance dans les baux rédigés suivant actes authentiques ou sous signatures privées n'est passible d'aucune pénalité.

L'article 15 de la loi du 23 août 1871 a simplifié la procédure de l'expertise de l'article 18 de la loi de Frimaire, pour les mutations de propriétés et les déclarations verbales de peu d'importance. La loi a confié à un seul expert nommé par toutes les parties et, en cas de désaccord, par le président du Tribunal et sur requête, le soin de déterminer l'insuffisance du prix exprimé ou de la valeur déclarée lorsque ces sommes n'excèdent pas 2.000 francs.

Mais l'article 5, alinéa 5 de la loi du 27 février 1912 a porté cette somme à 10.000 francs.

Les mêmes dispositions ont été prévues au cas d'insuffisance de prix dans les cessions de fonds de commerce (art. 8, loi du 28 février 1872), mais cette insuffisance doit être constatée par expertise dans les trois mois de l'Enregistrement de l'acte ou de la déclaration verbale de mutation. Cette limitation de délai semble excessive, on l'explique par la nature essentiellement variable des fonds de commerce ou de clientèle; en réalité, elle est beaucoup trop courte.

Ainsi l'administration pour établir l'insuffisance du prix dans les mutations immobilières ou les cessions de fonds de commerce à titre onéreux, ne dispose que d'un seul moyen, l'expertise (art. 17, loi de Frimaire) et aucun autre mode de contrôle ne lui a été accordé par le législateur. (Naquet, T. III, n° 1195).

Mais la procédure de l'expertise était longue et coûteuse et souvent l'administration hésitait à l'entreprendre, laissant impunies les pratiques ingénieuses des contribuables. La loi du 27 février 1912 devait apporter d'utiles modifications.

Cette loi distingue deux sortes d'insuffisances qu'elle soumet à un contrôle et à un régime différents ; l'insuffisance de la valeur vénale ou du revenu déclaré et l'insuffisance d'évaluation des valeurs soumises au droit proportionnel.

1° *Insuffisance de la valeur vénale ou du revenu.*

L'article 5, alinéa 2 de la loi de 1912, ainsi conçu :

« Lorsque dans les cas prévus, l'administration de l'Enregistrement sera fondée à requérir une expertise... les parties seront tenues, dans tous les cas, d'acquitter le droit simple sur la plus-value constatée par le rapport des experts.

« Elles paieront, en outre, un droit en sus, si l'insuffisance est égale ou supérieure au « huitième » du prix énoncé au contrat, soit de la valeur vénale ou du revenu déclaré ; aucune dérogation n'étant d'ailleurs apportée aux dispositions de l'article 12 de la loi du 8 avril 1910 pour le cas où l'insuffisance d'évaluation des biens transmis par décès présentera le caractère d'une dissimulation frauduleuse.

« Les contrevenants supporteront les frais de l'expertise dans tous les cas, s'il s'agit d'une insuffisance de revenu, et seulement dans le cas où l'insuffisance excédera un huitième, s'il s'agit d'une insuffisance de prix ou de valeur vénale ».

Ainsi l'article 5 conservait encore la distinction entre l'insuffisance de valeur vénale et l'insuffisance de revenu, mais il avait le grand mérite d'unifier en matière fiscale la quotité de l'insuffisance, ainsi que le régime des pénalités.

Nous avons vu qu'en matière de mutation par décès, la loi de Frimaire (art. 39) frappait d'un droit en sus toute insuffisance constatée ; mais la loi du 8 avril 1910, article 12, avait disposé que cette insuffisance devant être égale ou supérieure au 1/10 de sa valeur déclarée. La loi de 1912 édictait un régime uniforme pour toutes les insuffisances en matière d'enregistrement, elle disposait qu'elles devaient excéder le 1/8 de la somme déclarée, pour rendre exigible le droit en sus. Une seule différence dans les insuffisances subsistait relative aux frais d'expertise. Ils continuaient à être dus, dans tous les cas, par les contrevenants,

lorsqu'il s'agissait d'une insuffisance du revenu; et seulement lorsque la fraude excédait un huitième s'il s'agissait d'une insuffisance de prix ou de valeur vénale.

Mais cette unification de quotité dans l'insuffisance ne devait être qu'éphémère; les lois du 27 mai 1918 et 29 juin 1918 ont, à nouveau, rétabli l'insuffisance du 1/10 en matière de mutations à titre gratuit et par décès, avec tout une échelle d'amendes variant selon que l'insuffisance est inférieure au 1/5 des sommes déclarées, (1/4 du droit en sus) supérieure à 1/5, (1/2 du droit en sus), égale ou supérieure au 1/4 (droit en sus).

Cependant l'art. 5 de la loi de 1912 maintenait en cas d'insuffisance « *frauduleuse* » dans les mutations de décès, « *le double droit en sus* », prévu par l'article 12 de la loi du 8 avril 1910.

ART. 12. — « Dans tous les cas où l'omission ou l'insuffisance présentera le caractère d'une dissimulation frauduleuse, la peine sera du « *double droit en sus* » de celui qui sera dû pour les objets omis ou insuffisamment évalués. »

« Cette peine ne peut faire l'objet d'aucune remise ou modération ».

Cette disposition est toujours en vigeur.

2° *Insuffisance d'évaluation des valeurs soumises au droit proportionnel.*

La loi de 1912 a prévu le cas d'insuffisance dans tous les actes visés à l'article 1 de la loi du 28 février 1872; mais ces actes sont soumis à un régime spécial :

L'article 5, al. 3, de la loi du 27 février 1912 dispose :

« Toutefois la pénalité du droit en sus, ne sera pas applicable en cas d'insuffisance constatée dans les actes visés à l'article 1 de la loi du 28 février 1872. »

Cette dispense est très importante, elle est relative aux actes dont l'évaluation des valeurs est soumise au droit proportionnel.

Il faut dire que l'article 1 de la loi du 28 février 1872, avait remplacé par un droit fixe gradué, le droit fixe qui frappait en vertu de la loi du 22 Frimaire An VII, un certain nombre d'actes, dont plusieurs peuvent prendre la forme sous signatures privées.

(Actes de formation, de prorogation de sociétés; actes translatifs de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens, immeubles situés en pays étranger ou dans les colonies françaises où l'Enregistrement n'était pas établi; contrats de mariage; partages de biens, meubles et immeubles, à quelque titre que ce soit entre co-propriétaires, co-héritiers, co-associés; délivrances de legs; mainlevées d'hypothèques totales ou partielles; prorogations de délais de créances; adjudications et marchés de travaux publics.)

Puis la loi du 28 avril 1893, art. 19, avait transformé ce droit fixe gradué en un droit proportionnel (20 centimes % plus les décimes, 25 centimes %); ce droit est actuellement porté à 1 %, sans décimes, par la loi du 29 juin 1918, art. 15, sauf en ce qui concerne les partages et les consentements à mainlevée d'hypothèques, qui sont asujettis au droit de 50 centimes %, sans décimes.

Ainsi la loi de 1912 dispense ces actes de la pénalité du droit en sus dans le cas d'insuffisance.

Le législateur a tenu compte que la plupart de ces contrats étaient des actes déclaratifs exigeant une évaluation de la part des intéressés; mais cependant cette dispense de pénalités ne s'explique que dans une hypothèse exclusive de toute idée de fraude. Sans quoi, il y aurait dissimulation, ceci est la conséquence implicite de la disposition contenue dans l'article 4 de la loi du 27 février 1912.

ART. 4. — « L'article 21 de la loi du 28 avril 1893 est modifié ainsi qu'il suit :

« Si dans le délai de deux années à partir de l'Enregistrement, l'évaluation des sommes ou valeurs ayant servi de base à la perception du droit proportionnel est reconnue insuffisante, il sera perçu des « *droits simples supplémentaires* ».

« En cas de dissimulation établie dans le même délai, la peine sera du « *double droit en sus* » de celui dû pour les objets dissimulés et ne pourra être inférieure à 50 francs, en ppal.

« La disimulation ou l'insuffisance pourront être établies par

« *tous les modes de preuves* » admis pour constater les insuffisances ou omissions en matière de mutation par décès. »

Ce dernier alinéa de l'article 4 donne des armes puissantes au Fisc.

En matière de mutation par décès, les insuffisances ou omissions peuvent être prouvées de deux manières différentes :

1°) Au moyen de « bases légales » modes de preuves établis par des lois spéciales.

Ce sont :

Pour les valeurs de Bourse : le cours officiel de la Bourse (art. 6, Loi du 18 juillet 1836 ; art. 7, Loi du 18 mai 1850 ; art. 11, Loi du 13 mai 1863).

Pour les meubles corporels : les inventaires, procès-verbaux de ventes publiques, polices d'assurances (art. 1, Loi du 25 février 1901).

Sous le régime de l'évaluation en revenu, antérieurement à la loi du 27 mai 1918:

Pour les immeubles loués, les baux courants (art. 15 al. 7 et 8, Loi du 22 Frimaire, an VII).

Pour les immeubles bâtis, non loués, autres que les usines, par la valeur locative réelle, telle qu'elle est établie pour l'assiette de la contribution foncière (art. 7, Loi du 26 décembre 1908).

Enfin l'Expertise (art. 17, Loi de Frimaire).

2°) Au moyen des modes de preuves du droit commun compatibles avec l'instruction par mémoires (art. 65, Loi du 22 Frimaire An VII), c'est-à-dire l'aveu, la preuve littérale et les présomptions. Quant au serment et à la preuve testimoniale, ces moyens de preuves ne peuvent être employés, par suite de la non comparution des parties.

En outre, la loi du 27 février 1912, art. 5, al. 1, a simplifié la procédure de l'expertise. Elle dispense du serment les experts et elle supprime la tierce expertise. Il a semblé que la première de ces formalités n'avait rien d'indispensable et que la seconde pouvait être avantageusement remplacée par la nomination

immédiate de trois experts, dont l'un serait en toute hypothèse désigné par le Tribunal lui-même.

La demande d'expertise est faite au Tribunal du ressort dans lequel les biens sont situés, par une requête portant nomination de l'expert de l'Etat. L'expertise est ordonnée dans les dix jours de la demande et il y est procédé par trois experts dispensés du serment, dont l'un d'eux est désigné par le Tribunal. En cas de refus par la partie de nommer son expert, il est désigné d office par le Tribunal. Les experts dressent un seul rapport lequel est définitif après homologation.

En second lieu, l'article 5 étend le système de l'expert unique adopté par l'article 15 de la loi du 23 août 1871 et dispose sous son alinéa 5, que l'expertise lorsque le prix exprimé ou la valeur déclarée n'excédera pas 10.000 francs (autrefois 2.000 francs), sera faite par un seul expert nommé par toutes les parties, ou en cas de désaccord, par le président du Tribunal sur simple requête.

Ainsi, en résumé, dans l'état actuel de notre droit fiscal, en ce qui nous concerne, l'insuffisance est réglementée de la façon suivante :

1°) Au cas d'insuffisance de la valeur vénale ou du revenu qui ne peut être constaté qu'au moyen de l'expertise (mutations immobilières, locations verbales; art. 17, Loi de Frimaire; art. 11 al. 3, Loi du 23 août 1871).

Les parties sont tenues des droits simples; du droit en sus, si l'insuffisance est égale ou supérieure au 1/8 du prix énoncé ; des frais d'expertise dans tous les cas pour une insuffisance de revenu et seulement si l'insuffisance excède 1/8, s'il s'agit d'une insuffisance de valeur vénale. Mais, s'il y a fraude, dans tous les cas le droit en sus est dû.

2°) Pour les actes visés à l'article 1 de la loi du 28 février 1872, il n'est perçu que les droits simples supplémentaires, à moins de fraude (dissimulation, droit en sus) mais l'insuffisance peut être constatée par tous les modes de preuves admis en matière de mutation par décès.

§ 3. — Dissimulation

La dissimulation de prix consiste à mentionner dans un acte constatant vente, échange ou partage un prix ou soulte inférieur à ce qui a été réellement stipulé. Dans ce cas, il y a une altération frauduleuse des stipulations véritables intervenues entre les parties au sujet du prix ou de la soulte.

La loi de Frimaire n'envisageait que le cas des contre-lettres:

ART. 40. — « Toute contre-lettre faite sous signatures privées qui aurait pour objet une augmentation du prix stipulé dans un acte public ou dans un acte sous signatures privées précédemment enregistré est déclarée nulle ou de nul effet. Néanmoins lorsque l'existence en sera constatée, il y aura lieu d'exiger à titre d'amende une somme triple du droit qui aurait eu lieu sur les sommes et valeurs ainsi stipulées. »

Mais cette disposition s'est trouvée abrogée par l'article 1321 du C. C. disposant que « les contre-lettres ne peuvent avoir leur effet qu'entre les parties contractantes; elles n'ont point d'effets contre les tiers ».

Il ne restait plus de l'article 40 de la loi de Frimaire que la disposition pénale, qui soumettait les contre-lettres à un triple droit d'Enregistrement; et encore cette disposition était limitée dans ses effets par l'article 11 de la loi du 25 juin 1841 concernant les cessions d'offices ministériels. Aux termes de cet article, l'insuffisance ou la dissimulation de prix dans l'acte de cession à titre onéreux était punie à titre d'amende « d'un droit en sus de celui dû sur la différence de prix ou d'évaluation ».

Ainsi à cette époque l'administration était presque désarmée pour réprimer les dissimulations. Il fallait une contre-lettre; à défaut, elle ne pouvait agir qu'en invoquant l'insuffisance du prix et en procédant par expertise. Elle ne disposait que du délai très court d'un an (art. 17, Loi de Frimaire). Souvent des preuves de dissimulation étaient établies autrement que par contre-lettres, mais l'Enregistrement ne pouvait les utiliser.

Les articles 12 et 13 de la loi du 23 août 1871 ont modifié cette

situation et assuré la répression des dissimulations dans les prix de ventes et dans les soultes (mutations immobilières). Ils accordaient à l'Administration « tous les moyens de preuves de droit commun ».

ART 12. — « Toute dissimulation dans le prix d'une vente et dans la soulte d'un échange ou d'un partage sera punie d'une amende égale au 1/4 de la somme dissimulée et payée solidairement par les parties, sauf à la répartir entre elles par égale part.»

ART. 13. — « La dissimulation peut être établie par « *tous les genres de preuves admises par le droit commun* ». Toutefois l'Administration ne peut déférer le serment décisoire et elle ne peut user de la preuve testimoniale que pendant dix ans à partir de l'enregistrement. »

Ainsi, tous les autres moyens de preuve étaient possibles pendant trente ans. Ces droits, qui sont ceux des tiers attaquant les actes faits en fraude de leurs droits, ne sont accordés à l'Administration qu'à la condition de suivre les formes de la procédure ordinaire (art. 13). Toutefois le ministère des avoués n'est pas obligatoire.

Cette loi avait donc créé une pénalité et admis une procédure nouvelle.

L'application de ces dispositions fut étendue aux dissimulations en matière de mutations de fonds de commerce par la loi du 28 février 1872, article 8, alinéa 3.

Mais une difficulté se présentait au sujet de l'application de la pénalité.

L'administration se prétendait fondée à réclamer pour les dissimulations dans les mutations immobilières et les cessions de fonds de commerce.

1° Un droit simple sur la somme dissimulée;

2° L'amende du quart (art. 12, L. du 23 août 1871);

3° Et un droit en sus.

L'administration invoquait à l'appui de cette dernière prétention les deux arguments suivants :

Le droit en sus était dû ou bien en vertu de l'article 5 de la loi du 27 Ventôse An IX, relatif à l'insuffisance ; ou bien en vertu de l'article 38 de la loi de Frimaire. (Défaut d'Enregistrement dans le délai déterminé).

« Le droit en sus est dû, dit l'instruction 2413, si la mutation remonte à plus de 3 mois ». Ce qui en fait se présentait presque toujours.

La question a été très discutée.

Il est exact que la constatation d'une dissimulation établit également l'insuffisance du prix porté dans l'acte, mais il est inexact que l'insuffisance et la dissimulation du même prix constituent deux infractions distinctes susceptibles d'être simultanément réprimées.

De même, pour le défaut d'Enregistrement.

Wahl, Tome II, N° 685, et Naquet, T. III, N° 1222 sont de cet avis. Le Trésor dispose de deux actions, mais la dualité d'actions ne peut manifestement pas avoir pour conséquence de frapper la même infraction de deux pénalités c'est à l'administration de choisir la plus avantageuse pour elle.

En outre, l'exigibilité, en cas de dissimulation, du droit en sus prévu pour l'insuffisance, était subordonnée à une double condition :

Il fallait que la dissimulation fût au moins égale au 1/8 du prix.

Et que l'action en expertise ne fût pas prescrite.

Or, la perception en matière d'expertise était très courte. En matière de vente elle était d'un an à compter du jour de l'Enregistrement (art. 17, L. de Frimaire); pour les échanges et partages, 2 ans (art. 61, de la loi de Frimaire); pour les fonds de commerce, 3 mois (art. 8, L. du 28 février 1872).

La loi du 28 février 1872, article 3, était venue encore compliquer le régime des dissimulations. Elle disposait qu'en cas de dissimulation de sommes ou valeurs dans les actes énumérés dans l'article 1, autrefois assujettis à un droit fixe, devenu

gradué (Société, partage, etc...), il serait perçu indépendamment des droits simples supplémentaires un droit en sus, qui ne pouvait être inférieur à 50 francs.

Ce régime particulier et différent des dissimulations dans les actes visés à l'article 1 de la loi du 28 février 1872 ne cadrait pas avec la thèse générale soutenue par l'administration.

L'amende du quart (art. 12, loi du 23 août 1871) est remplacée par un droit en sus.

De même la loi du 28 avril 1893 substitua au droit gradué de la loi de 1872 un droit proportionnel, et sous son article 21 stipulait que :

« Si dans le délai de deux années à partir de l'Enregistrement, la dissimulation des sommes ou valeurs ayant servi de base à la perception du droit proportionnel est établie par des actes ou écrits émanés des parties ou par des jugements, il sera perçu indépendamment des droits simples supplémentaires, un droit en sus, lequel ne pourra être inférieur à 50 francs. »

De sorte que les prétentions du fisc ne semblaient pas fondées et qu'il existait déjà concernant les actes soumis à l'Enregistrement 3 régimes différents de dissimulations, l'un relatif aux actes visés par l'article 1 de la loi du 28 février 1872 (droit en sus), le second pour les mutations immobilières et de fonds de commerce (amende du quart), le 3e pour les cessions d'offices (droit en sus).

La loi du 27 février 1912 devait établir d'une façon plus précise les règles des pénalités de la dissimulation dans ces cas particuliers. Celle loi a maintenu les trois régimes spéciaux institués en Droit fiscal. Nous allons les examiner successivement.

1° *Régime des actes compris sous l'article* 1 *de la loi du* 28 *février* 1872.

En ce qui concerne les actes compris sous l'article 1 de la loi du 28 février 1872, l'article 4 de la loi du 27 février 1912 après avoir déclaré que l'insuffisance reconnue ne serait passible que

de droits supplémentaires, prescrit la peine du « *double droit en sus* » pour la dissimulation.

ART. 4. — « La dissimulation établie dans les 2 ans à partir de l'Enregistrement est punie du double droit en sus de celui qui sera dû pour les objets dissimulés et ne pourra être inférieur à 50 francs en principal. »

« La dissimulation et l'insuffisance pourront être établies pour tous les modes admis pour constater les insuffisances ou omissions en matière de mutation par décès. »

La dissimulation est donc punie ici d'un droit en sus.

2° *Cession d'offices ministériels.*

L'article 6 est relatif aux cessions d'offices ministériels, le législateur est revenu au système de la loi de Frimaire. Il n'a fait que confirmer la jurisprudence de la Cour de Cassation, d'après laquelle toute clause qui n'était pas portée au traité apparent, était entachée de nullité d'ordre public, comme contraire à l'article 91 de la loi du 28 avril 1816 qui accorde le droit de présentation aux titulaires d'offices.

Cass. Réq. 18 mars 1895, S. 96, I. 11. D. P. 95, I. 346. 7 juillet 1841, S. 41, I. 572.

Les sanctions sont de trois sortes :

1° Nullité de la contre-lettre;

2° Etablissement de pénalités fiscales;

3° Application de peines disciplinaires pour les officiers ministériels.

La dissimulation dans une cession d'office est punie d'une amende égale au 1/4 de la somme dissimulée (art. 12, loi du 23 août 1871) et l'art. 11 de la loi du 25 juin 1841 est abrogé en ce qu'il a de contraire à cette disposition.

L'alinéa 4 dispose : « L'officier public ou ministériel cessionnaire ou cédant convaincu d'avoir consenti ou stipulé à son profit un prix supérieur à celui exprimé dans l'acte de cession sera en outre frappé de destitution ».

3° *Mutations immobilières et cessions de fonds de commerce.*

Quant aux contre-lettres ou conventions relatives à des dissi-

mulations de prix dans les mutations immobilières et les cessions de fonds de commerce, le législateur a décidé d'en prononcer la nullité « erga omnes » et a étendu cette disposition aux conventions verbales; en outre, il lui a paru utile de donner une arme nouvelle à l'administration en lui permettant d'atteindre toute personne convaincue de s'être rendue complice de la fraude.

C'est ainsi que l'article 7 déclare nulle et de nul effet toute convention ayant pour but de dissimuler partie du prix d'une vente d'immeubles ou d'une cession de fonds de commerce ou de clientèle ou tout ou partie de la Soulte d'un échange ou d'un partage comprenant des biens immeubles, un fonds de commerce ou une clientèle.

La dissimulation est punie d'une amende égale au 1/4 de la somme dissimulée conformément à l'article 12 de la loi du 23 août 1871.

De plus l'alinéa 5 dispose que quiconque aura été convaincu de s'être rendu complice sera personnellement passible d'une amende égale au double de la somme dont le Trésor aura été frustré, sans que cette amende puisse être inférieure à 1.000 fr. en principal. Cette disposition atteint les agents d'affaires ; l'officier ministériel sera, en outre, l'objet de poursuites disciplinaires.

Les sanctions comprennent donc actuellement :

1° La nullité de la contre-lettre;

2° Un droit simple;

3° Une amende égale au 1/4 de la somme dissimulée.

4° Et a l'égard de tout complice de la fraude, une amende égale au double de la somme dont le Trésor a été frusté.

Cette dissimulation peut être prouvée, soit par une contre-lettre, s'il en existe, et si elle est révélée, soit pendant 30 ans par tous les moyens ordinaires de preuve du droit commun (preuves littérales, présomptions, aveu) et par la preuve testimoniale pendant 10 ans à compter de l'Enregistrement de l'acte.

L'amende du 1/4 sur les sommes dissimulées dans le prix de vente, dans la soulte d'un échange ou d'un partage ou dans la

cession d'un fonds de commerce, comporte-t-elle des décimes ? Il faut répondre par la négative ; s'il en était autrement la régie ferait une liquidation exagérée puisque l'amende serait égale non pas au quart mais au 5/16 de la somme dissimulée.

De plus on ne doit pas appliquer à la liquidation de l'amende les prescriptions de l'article 2 de la loi du 27 Ventôse An IX, d'après lesquelles les sommes servant de bases aux perceptions doivent être arrondies de 20 francs en 20 francs. L'amende doit être exactement égale au 1/4 de la somme dissimulée. (Wahl, II, 685, Naquet, 2e édit., III, n° 1220).

SECTION II

Loi du 18 Avril 1918

(L'affirmation sous serment et la déclaration affirmative)

Malgré les sanctions rigoureuses prévues en cas d'insuffisance et de dissimulation de prix, bien souvent l'administration se trouvait impuissante en présence des pratiques ingénieuses des contribuables ; cependant, au moment où notre pays avait besoin de toutes ses ressources et que les tarifs des impôts venaient d'être relevés, des mesures énergiques parurent nécessaires notamment pour les actes ayant pour objet une vente d'immeubles, une cession de fonds de commerce, échange ou partage comprenant des immeubles ou un fonds de commerce.

La loi du 18 avril 1918 a pour origine le projet de M. Thierry, déposé à la Chambre des Députés, le 22 juin 1917. L'exposé des motifs de ce projet présente d'une façon saisissante la nécessité impérieuse de mesures répressives.

« La fraude, expliquait le Ministre des Finances, s'exerce très fréquemment en matière de ventes d'immeubles et de cessions de fonds de commerce. L'impôt est alors particulièrement éludé au moyen de la dissimulation du prix réellement stipulé. Il n'est pas possible d'évaluer d'une manière précise

l'importance de la perte que le Trésor subit chaque année de ce chef, mais à coup sûr, elle est extrêmement importante : Pour les ventes d'immeubles le pourcentage des sommes dissimulées atteint parfois 67 % du prix réel et la moyenne dans 22 contraventions constatées au cours de la dernière enquête dépasse 35 %. En ce qui concerne les cessions de fonds de commerce, la somme dissimulée a représenté jusqu'à 98 % du prix réel et sur 25 cessions la dissimulation a été en moyenne de 65 % de ce prix.

« Ainsi pour une cession dont le prix réel dépassait 210.000 francs, le prix estimé dans l'acte était de 4.000 francs seulement. Dans une autre affaire le prix réel était de 85.000 francs on a indiqué dans l'acte 5.000 francs et on a dissimulé 80.000 francs.

« La répression de ce genre de fraude a été depuis longtemps l'objet des préoccupations du législateur. En 1871 il avait cru avoir atteint le but en édictant une amende énorme, 1/4 de la somme dissimulée et en autorisant l'administration à recourir pour la preuve des dissimulations à la procédure du droit commun, moins toutefois le serment décisoire. L'amende du 1/4 n'a effrayé personne et la procédure nouvelle dépouillée de son moyen d'action le plus efficace est demeurée une arme inutile entre les mains du service compétent.

« Le serment décisoire écarté, que reste-t-il en effet à la disposition de ce service compétent ? La preuve testimoniale ! Mais on conçoit sans peine que l'acquéreur et le vendeur pour consommer une dissimulation de prix ne s'entourent pas de témoins et qu'à supposer l'existence de ces témoins il est rare que l'administration les connaisse et il est plus rare encore qu'ils consentent à venir en Justice témoigner de la fraude accomplie en leur présence.

« De même l'article 7 de la loi du 27 février 1912 a frappé de nullité toute convention ayant pour but de dissimuler tout ou partie d'un prix de vente d'immeubles ou de fonds de commerce, ou tout ou partie de la soulte d'un échange ou d'un partage.

« Mais quelle que soit sa gravité, cette sanction purement civile

risque dans bien des cas de rester inefficace ; le seul remède susceptible de donner un résultat vraiment appréciable serait assurément de revenir sur l'exception établie en 1871 et d'autoriser en la matière, la délation du serment décisoire avec les sanctions qui s'attachent au faux serment en matière civile. Mais pour les raisons qui viennent d'être exposées, il a paru opportun de se borner à étendre aux actes de vente, de partage ou d'échange, en vue de la répression des dissimulations, le système de l'affirmation sous serment.

« Dans ce but nous vous proposons de prescrire sous la sanction du refus de la formalité de l'Enregistrement et des pénalités qui peuvent en découler, que tout acte soit authentique, soit sous signatures privées, ou toute déclaration ayant pour objet soit une vente d'immeubles, soit une cession de fonds de commerce, se terminera obligatoirement par une mention dans laquelle les vendeurs, les acquéreurs, échangistes, co-partageants, leurs maris, tuteurs ou administrateurs légaux affirmeront sous serment et sous les peines édictées sous l'article 366 du Code Pénal que l'acte ou la déclaration exprime l'intégralité du prix ou de la soulte convenue.

« Grâce à ces mesures, on peut prévoir une atténuation certaine de la fraude et, par conséquent, une majoration corrélative des produits de l'impôt. »

(*J. off.* Doc. parl. annexe 3941, Chambre 1917, p. 1511.)

Déjà pour remédier à cette situation, M. Dumont, ministre des finances, avait songé en 1908 à autoriser l'administration à déférer le serment décisoire aux intéressés.

Cette proposition fut incorporée par M. Caillaux, son successeur, dans le projet de loi des Finances de 1914. Mais ces dispositions avaient été disjointes par le Sénat. La pratique du serment décisoire présentait, en effet, de graves inconvénients. On pouvait craindre notamment « qu'il en résulterait de fréquentes difficultés entre le service aux mains duquel on mettait une arme aussi sérieuse et les contribuables exposés aux ennuis et aux frais d'une comparution personnelle devant le tribunal pour y certifier la sincérité et la loyauté de leurs déclarations ».

M. Thierry substitua au serment décisoire l'affirmation sous serment par le déclarant, ou son mandataire de l'exactitude et de la sincérité des sommes énoncées ; mais ce projet ne fut pas discuté.

M. Klotz qui succéda à M. Thierry reprit les idées de son prédécesseur dans le projet de loi fixant le budget de l'exercice 1918.

Le principe de l'affirmation sous serment fut adopté par la Chambre des députés le 21 décembre 1917 (*J. Off.*, déb. Chambre, 1917, p. 3.437), malgré les vives critiques formulées par M. Lefas qui en demanda la suppression.

« Nous nous élevons contre le fait d'introduire en cette matière le serment et d'en faire le pourvoyeur du fisc.

« Jadis avant la Révolution, l'Administration française usait et abusait beaucoup du serment. Aussi le législateur de l'époque révolutionnaire a-t-il restreint notablement l'usage du serment à quelques cas limitativement énumérés.

« Depuis cette époque la pratique a même été plus loin, on peut dire qu'il est nombre de cas où le Code autorise l'emploi du serment comme preuve supplétoire et où cette preuve a disparu dans la pratique, avec l'assentiment, on peut le dire, du juge même.

« Nous sommes donc surpris de voir réintroduire maintenant le serment avec ce caractère particulièrement choquant pour la conscience publique ; on le réintroduit, à titre de pourvoyeur du fisc.

« Je n'ai pas le souvenir qu'après les guerres de la Révolution, après les guerres de l'Empire où les besoins fiscaux furent aussi considérables qu'aujourd'hui, le législateur en soit venu à cet abus véritable. Je précise : ce n'est pas contre la pénalité infligée aux fraudeurs que nous réclamons, mais contre le fait d'imposer le serment. »

M. Ernest Lafont, rapporteur, prit aussitôt la défense de l'affirmation sous serment : « Il est certain que notre droit fiscal, jusqu'à l'heure actuelle, a traité avec une excessive indulgence, les gros fraudeurs, que nous trouvons surtout en matière de succession et d'enregistrement, alors que nous avons, depuis si long-

temps, dans l'arsenal de nos peines, les peines correctionnelles en matière d'octroi, de Douanes, de contributions indirectes où évidemment le préjudice causé à l'Etat est bien moins important et où la faute morale est certainement beaucoup moins grave.

« On invoque le texte de l'article 366, et en plaçant le déclarant dans les conditions de celui qui, aux termes de l'article 366, aurait fait un faux serment, nous avons à l'heure actuelle un moyen peut-être efficace d'agir sur un certain nombre de contribuables qui ne pourraient pas être déterminés suffisamment par leur conscience personnelle à dire avec sincérité ce qui se trouve dans leur caisse ou dans leurs actes qu'ils présentent à l'Enregistrement.

« La Chambre ne voudra pas, en présence d'un texte qui n'est pas improvisé en séance et qui a été étudié par M. Thierry, qui a été étudié et adopté ensuite par M. Klotz, rapporté sans difficulté, sans opposition par la Commission du buget et la Commission de la législation fiscale, la Chambre ne voudra pas, en repoussant ce texte, avoir l'air de favoriser la fraude et même de la faire en réalité. »

L'amendement Lefas mis aux voix ne fut pas adopté. (*J. Off.*, débats Chambre, 1918, p. 3.437).

Mais la Commission du Sénat ne conserva pas cette innovation du serment par écrit prêté en dehors de toute autorité judiciaire, sans solennité et remis à un fonctionnaire des Finances.

M. Guillier, sénateur, dans son rapport s'exprime en ces termes : « Nous avons pensé qu'il était inutile d'introduire cette innovation, de créer ce serment que nous considérons comme inutile : le serment n'ajoute rien à la parole d'un honnête homme et n'a jamais arrêté un gredin.

« Nous substituons donc au serment, une simple déclaration faite, soit en cas de mutation par décès, soit en cas d'intervention à un acte de vente, ayant la même portée qu'un serment ; nous punissons de la même peine la fausse déclaration, nous l'assortissons des mêmes sanctions rigoureuses, à condition que l'inexactitude soit volontaire.

« La déclaration énoncée peut être faite de très bonne foi

et ne sera punissable que lorsqu'elle aura été faite de mauvaise foi ; il n'y aura de répréhensible et tombant sous le coup de la loi pénale que la déclaration jugée frauduleuse, laquelle est assimilée par le projet de loi au délit de faux serment en matière civile et punie de la peine portée à l'article 366 du Code pénal sur le faux témoignage en matière civile.

« Nous avons sur ce point modifié le texte de la Chambre qui édictait une prescription de 10 ans même pour le délit ; nous avons estimé qu'il n'était pas possible de déroger aux règles applicables à la prescription de tous les délits et nous avons ramené le délai en ce qui concerne la prescription pénale à la durée normale de trois ans ». (*J. Off.*, Doc. parl., Sénat, 1918, p. 161).

En effet, comme le faisait remarquer M. Guiller, admettre un délai de 10 ans, c'était aller à l'encontre des principes fondamentaux de notre législation pénale.

Pour tous les délits, soit de droit commun ou prévus par des lois spéciales, la prescription de l'action publique est acquise au bout de trois ans. Pour les crimes seuls, elle est de dix ans. (Art. 637, 638, 640, C. Ins. Crim.).

Du moment que le fait caractérisé par la nouvelle loi n'est qu'un délit, il doit se prescrire par le même laps de temps.

Devant la Chambre, M. Magniaudé, député, interpella au sujet de l'application de l'article 366 : « On doit frapper les fraudeurs sévèrement, mais on ne peut aller jusqu'à 5 ans de prison. »

Mais, M. Péret, président de la Commission du Budget, lui objecta « que si l'article 366 était rigoureux, il y avait un correctif dans le texte lui-même, par suite de l'application de l'article 463 permettant de descendre jusqu'à 16 francs d'amende ». (*J. Off.*, Débats Chambre, 1918, p. 1220.)

Ainsi, en ce qui concerne les actes sous signatures privées constatant des mutations immobilières, cession de fonds de commerce, échange, partage comprenant des immeubles ou fonds de commerce, le législateur, pour déjouer la fraude, une dissimu-

lation de prix, impose une affirmation écrite aux parties contractantes.

Cette déclaration doit être entièrement reproduite de la main des parties (Art. 7 dernier alinéa), elle doit indiquer expressément les sanctions encourues pour le cas de fausse attestation. L'attention des intéressés étant ainsi attirée sur la gravité de l'acte qu'ils accomplissent.

La mention doit être ainsi conçue (Art. 7) :

« La partie soussignée affirme, sous les peines édictées par l'article 8 de la loi du 18 avril 1918, que le présent acte exprime l'intégralité du prix ou de la soulte convenue. »

Les pénalités qui frappent celui qui a fait une fausse déclaration, sont celles qui punissent le faux serment, 2 à 5 ans de prison, 100 à 3.000 francs d'amende (Art. 366) et l'alinéa prévoit la peine facultative de la privation des droits civiques, civils et de famille.

Mais cette sanction est seulement applicable à l'attestation frauduleuse, il faudra donc établir la mauvaise foi et l'inculpé de son côté pourra prouver sa bonne foi.

Cette peine est indépendante des taxes et amendes fiscales édictées en cas de dissimulation (droit simple et amende du quart).

Les complices du délit pourront être atteints dans les conditions prévues aux articles 59 et 60 du Code pénal.

Aux termes de l'article 15, l'action de l'Administration pour requérir une expertise est prescrite par deux ans, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte ; cependant il n'est pas dérogé aux dispositions relatives à l'expertise des fonds de commerce et de clientèle (3 mois, art. 8, § 4, L. du 28 février 1872).

Une question peut se poser : cette affirmation de sincérité prescrite dans l'intérêt du fisc, ajoute-t-elle quelque chose à la force probante de l'acte sous signature privée ?

Cette déclaration, en effet, est relative à l'une des clauses les plus importantes de l'acte, elle est entourée de tout un concours de précautions légales destinées à en assurer la véracité, et la gravité des sanctions encourues en cas de fraude semblerait devoir donner à l'acte quelque caractère probatoire.

En réalité, le législateur s'est uniquement préoccupé d'assurer des ressources au Trésor et n'a cherché qu'à obtenir du contribuable, par un procédé quasi solennel une déclaration exacte et sincère; mais bien que cette affirmation, quant à ses conséquences, doive être considérée comme équivalente à un serment, elle est complètement dépourvue d'effets au point de vue droit civil.

Le législateur ne s'est donc placé qu'au point de vue fiscal et l'affirmation de sincérité prévue par la loi du 18 avril 1918 n'ajoute rien à la force probante de l'acte sous signatures privées

CHAPITRE III

LA LOI DU 29 JUIN 1918

Nous avons vu que la loi de Frimaire n'avait soumis à l'Enregistrement obligatoire que les actes sous signatures privées portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles (art. 22) ; et que cette formalité n'avait été étendue par les lois fiscales postérieures qu'aux cessions de fonds de commerce à titre onéreux et, en outre, d'une façon indirecte, aux Sociétés et aux polices d'assurances maritimes et contre l'incendie.

Pour tous les autres actes sous signatures privées il n'y avait pas de délai de rigueur d'Enregistrement, et la loi n'exigeait la formalité qu'au cas d'usage public (art. 23, loi de Frimaire).

Deux classes d'actes sous signatures privées bénéficiaient même d'un régime fiscal encore plus privilégié.

1° Les marchés et traites réputés actes de commerce (art. 22, loi du 11 juin 1859), passibles seulement du droit fixe de 3 francs.

2° Les lettres de change et les autres effets négociables (art. 69, § 6, n° 2, loi du 22 Frimaire An VII et art. 10, loi du 28 février 1872), assujettis à l'Enregistrement seulement au cas de protets.

Ainsi d'après cette législation échappaient à la formalité de l'Enregistrement les actes sous signatures privées dont il n'était pas fait usage et tous ceux qui avaient pour objet de constater les conventions dont nous allons donner l'énumération :

1° Les transmissions de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles corporels;

2° Les transmissions de propriété ou d'usufruit de créances ou de biens meubles incorporels autres que les titres d'actions ou d'obligations de sociétés, départements, communes ou d'établissements publics;

3° Les marchés;

4° Les assurances autres que les assurances maritimes ou contre l'incendie;

5° Les délivrances de legs;

6° Les quittances de sommes ou valeurs;

7° Les obligations de sommes ou valeurs et les prolongations de délai de ces obligations;

8° Les cautionnements de sommes ou valeurs;

9° Les partages ne stipulant pas de soulte applicable à des immeubles ou à des fonds de commerce;

10° Les constitutions, prorogations ou dissolution de sociétés civiles;

11° Les conventions diverses telles que les procurations, certificats, congés, etc..., ne donnant ouverture qu'à des droits fixes.

Mais la loi du 29 juin 1918 devait apporter de profondes modifications à ce régime fiscal. Nous rappellerons que les dispositions de cette loi relatives à l'enregistrement des actes sous signatures privées sont contenues dans les articles 12, 13, 14, 16 et 17.

Aux termes de l'article 12, tous les actes sous signatures privées contenant des conventions synallagmatiques doivent être enregistrés dans les trois mois de leur date, à peine pour chacune des parties contractantes d'un droit en sus ne pouvant être inférieur à 50 francs en principal; sauf cependant pour les marchés et traités réputés actes de commerce visés à l'article 22 de la loi du 11 juin 1859.

Sous l'article 13, l'enregistrement doit être effectué pour les actes portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle

au bureau de la situation de ces biens et pour tous les autres actes au bureau du domicile de l'une des parties contractantes, alors qu'autrefois l'enregistrement des actes sous signatures privées pouvait être fait dans n'importe quel bureau (Art. 26, Loi de Frimaire), sauf pour les actes de cessions de fonds de commerce (Art. 27, L. du 15 juillet 1914).

Aux termes de l'article 14, les parties doivent établir un double de l'acte sous signatures privées sur papier timbré, revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même et qui restera déposé au bureau de l'Enregistrement lorsque la formalité sera requise.

Quant aux articles 16 et 17, ils soumettent à la taxe annuelle et obligatoire les assurances sur la vie, les contrats de rentes viagères et les polices d'assurances contre les risques corporels ou les accidents ou risques matériels.

Nous examinerons les modifications apportées par la loi du 29 juin 1918 sous quatre praragraphes.

Tout d'abord, nous nous occuperons de l'enregistrement obligatoire des actes sous signatures privées synallagmatiques; nous envisagerons, ensuite, le dépôt de l'un des originaux au bureau de l'Enregistrement; sous un troisième paragraphe, nous traiterons de la force probante de l'original déposé; enfin, nous consacrerons un dernier paragraphe aux modifications apportées au régime fiscal des assurances.

§ 1. — Enregistrement obligatoire des actes sous signatures privées synallagmatiques

En réalité, aucune considération théorique n'imposait pour la plupart des actes sous signatures privées le maintien de la faveur dont ils jouissaient, il y avait même une choquante inégalité dans ce fait que certains actes sous signatures privées étaient obligatoirement frappés d'impôts, tandis que d'autres n'y étaient soumis que dans certaines hypothèses particulières, qui même pouvaient ne jamais se réaliser.

Le législateur, en présence des dépenses formidables de la guerre et des besoins du Trésor, devait trouver une source de nouveaux revenus dans cette situation fiscale irrationnelle, d'autant qu'elle s'aggravait par le fait avéré de l'ignorance dans laquelle se trouvait très souvent l'Administration d'un grand nombre de conventions constatées par actes sous signatures privées, ce qui permettait aux parties d'éluder le paiement de beaucoup d'autres impôts tels que notamment les droits de mutation par décès.

1. — Projet Thierry

M. Thierry, dans son projet de loi du 22 juin 1917, sous les articles 46 à 48, demandait au Parlement de soumettre à la formalité de l'Enregistrement dans un délai de 3 mois à compter de leur date, tous les actes sous signatures privées qui ne se trouvaient pas assujettis à l'impôt par les lois en vigueur.

Cette disposition avait une portée générale et M. Thierry n'établissait aucune différence de régime entre les actes synallagmatiques et les actes unilatéraux, cependant aux termes de l'article 46 du projet étaient exempts de l'Enregistrement obligatoire :

Les actes contenant quittance, reçu ou décharge pure et simple, les polices d'assurances, les lettres de change et autres effets négociables qui continuaient à bénéficier des dispositions de l'article 10 de la loi du 28 février 1872 ; les marchés et autres traités prévus à l'article 22 de la loi du 11 juin 1859 qui restaient soumis aux dispositions de cet article, mais devaient être enregistrées au droit fixe dans les trois mois de leur date. (Annexe 3.452, *J. Off.*, Doc. parl., 1917, p. 880).

2. — Projet Klotz

M. Klotz ne reprit pas immédiatement les dispositions concernant l'Enregistrement des actes sous signatures privées.

Dans son projet de loi fixant le budget de 1918 et dans le projet relatif aux douzièmes provisoires (janvier, février, mars

1918), il n'est nulle part question de l'Enregistrement obligatoire des actes sous signatures privées.

Mais M. Klotz le 7 février 1918, déposa un projet rectificatif à celui portant fixation du budget de 1918 et qui notamment contenait des dispositions relatives à l'Enregistrement obligatoire « *des actes de partage sous signatures privées* » (art. 6).

Dans l'exposé des motifs le Ministre déclarait :

« Les actes de partage sous signatures privées alors même qu'ils comprennent des immeubles ou fonds de commerce ne sont pas assujettis actuellement à l'Enregistrement dans un délai déterminé s'ils ne contiennent pas la stipulation d'une soulte s'appliquant à un immeuble ou à un fonds de commerce.

« Cette situation présente de réels inconvénients. D'une part le Trésor se trouve ainsi privé d'un élément très sérieux de contrôle en ce qui concerne les déclarations souscrites pour le paiement des droits de mutation par décès ; d'autre part, au décès des copartageants, un des actes essentiels pour déterminer la composition de leur patrimoine fait défaut, ce qui entrave la vérification de la déclaration de leur succession. Enfin, quelle que soit l'origine de la masse partagée, les mutations cadastrales ne s'effectuent pas ou ne s'effectuent que tardivement sur la demande des intéressés et le Trésor se trouve exposé à ignorer pendant un laps de temps plus ou moins étendu le propriétaire réel de certains biens.

« S'il ne paraît pas opportun d'assujettir tous les actes sous signatures privées à l'Enregistrement dans un délai déterminé, aucune raison sérieuse ne s'oppose à ce que cette obligation soit édictée pour les seuls actes de partage ; chaque contribuable ne participe, dans le cours de son existence, qu'à très peu d'actes de cette nature et, comme le droit à percevoir est assez modique, cette mesure n'imposera au public ni formalités désagréables par leur répétition, ni charge pécuniaire trop importante. » (Annexe 4295. *J. Off.*, Doc. Parl. Chambre 1918, p. 152, col. 2).

L'Article 6 du projet était ainsi conçu :

« Les actes portant partage de biens, meubles et immeubles faits sous signatures privées postérieurement à la promulgation

de la présente loi, seront enregistrés dans les trois mois de leur date.

« Ceux de ces actes qui n'auraient pas été enregistrés dans le délai ci-dessus déterminé seront soumis au double droit d'enregistrement et le droit en sus ne pourra être inférieur à 50 francs.»

Par lettre du même jour (7 février 1918), adressée au Président de la Commission du Budget, le Ministre demandait de comprendre les dispositions du nouveau projet dans celle du projet de loi déposé le 13 novembre 1917 et de présenter à la Chambre le texte ainsi rectifié.

Mais la Commission de législation fiscale généralisa les mesures demandées par le Ministre des Finances et M. Ernest Lafont dans son rapport en date du 22 mars 1918 exposa de la façon suivante les motifs de ces modifications:

« Dans le projet de loi du 7 février M. le Ministre des Finances propose de soumettre à la formalité obligatoire de l'Enregistrement les actes portant partage de biens meubles et immeubles faits sous signatures privées.

« M. Thierry dans son projet du 22 juin 1917 avait été beaucoup plus loin et avait étendu l'obligation de l'Enregistrement à tous les actes sous signatures privées qui ne sont pas assujettis par les lois existantes à la formalité dans un délai déterminé, à l'exception des actes contenant quittance, reçu, décharge pure et simple, des polices d'assurances, des lettres de change, et autres effets négociables qui devaient continuer à bénéficier des dispositions contenues dans l'article 10 de la loi du 28 février 1872.

« Votre Commission n'a pas voulu reprendre la formule trop générale de M. Thierry, mais elle a pensé que du moment qu'il s'agissait de modifier les principes de la loi de Frimaire complétée par celle du 28 février 1872, il fallait donner plus d'ampleur à la réforme et en obtenir un résultat financier plus important.

« L'article 22 de la loi de Frimaire a assujetti obligatoirement à l'Enregistrement tous les actes portant transmission de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle.

« Votre Commission vous propose de prescrire désormais l'Enregistrement obligatoire de tous les actes sous signatures privées constatant des conventions synallagmatiques.

« Aucune raison sérieuse ne semble s'opposer à cette extension de l'obligation. Il serait, au contraire, choquant de ne la prévoir que pour les seuls actes de partages, c'est-à-dire pour des actes qui constatent surtout un état de choses existant, sans emporter une véritable mutation ». (Annexe 4.516, *J. Off.*, Doc. parl., Chambre, 1918, p. 460, col. 2).

La Commission du budget adopta les mêmes solutions. (Annexe 4.518, *J. Off.*, Doc. parl., Chambre 1918, p. 466).

L'article 8 (art. 6 du projet du ministre) était ainsi conçu :

« ART. 8. — Doivent être enregistrés dans le délai de trois mois à compter de leur date tous les actes sous signatures privées constatant des conventions synallagmatiques qui ne sont pas assujettis par des lois existantes à l'Enregistrement dans un délai déterminé.

« En cas de contravention, chacune des parties sera tenue personnellement et sans recours, nonobstant toute stipulation contraire, d'un droit en sus qui ne pourra être inférieur à 50 francs en principal.

« Toutefois la partie à la charge de laquelle aucune portion des droits ne doit définitivement rester, peut s'affranchir du droit en sus qui lui est personnellement imposé ainsi que du paiement immédiat du droit simple, en déposant l'acte avant l'expiration du quatrième mois à compter de sa date dans l'un des bureau désignés à l'article qui suit.

« L'article 22 de la loi du 11 juin 1859 est abrogé en ce qui concerne les marchés, traités ou autres actes réputés actes de commerce revêtant la forme synallagmatique ».

Dans la séance du 30 mars, la Chambre eut à se prononcer sur cet article, il fut adopté sans discussion.

Mais le 31 mai 1918, M. Milliès-Lacroix, sénateur, dans son rapport au nom de la Commission des finances, proposa au Sénat d'accepter l'Enregistrement obligatoire des actes sous signatures privées synallagmatiques, mais par contre demanda

de laisser aux actes de commerce le bénéfice de la loi du 11 juin 1859.

Dans l'exposé des motifs, M. Milliès-Lacroix prit énergiquement la défense de l'article 22 et montra les inconvénients nombreux de la décision prise par la Chambre.

D'une part, cette manière de procéder frappait le commerce d'une charge très lourde (droit de marchés 1.25 %, droit de vente 2.50 %) qui devait retomber sur les consommateurs.

D'une autre côté, il fallait tenir compte des mouvements de hausse et de baisse des marchandises, susceptibles de changer plusieurs fois de mains au cours de ces opérations, avant de passer définitivement à la consommation, alors que l'Enregistrement des contrats constituerait un obstacle insurmontable à la mobilité des transactions et entraînerait nécessairement l'abandon des contrats synallagmatiques dont il convenait au contraire de préconiser l'application.

En outre, l'enregistrement porterait un grand préjudice au secret des opérations commerciales qui a toujours été respecté par les lois et les réglements.

En effet, l'article 44 du C. de Com. dispose que la communication des livres et des inventaires, ne peut être ordonnée en justice que dans les affaires de succession, communauté, partage de société et en cas de faillite.

Les réglements des agents de change leur interdisent de faire connaître les contre-parties à leurs clients.

Les extraits de répertoires des opérations à terme sur marchandises que les commissionnaires et courtiers doivent produire à l'Enregistrement, peuvent ne pas contenir le nom des donneurs d'ordre.

(Annexe 226, *J. Off.* Doc. parl. Sénat 1918 p. 271.)

Le 14 juin 1918, l'article 10 ainsi modifié fut présenté au Sénat.

M. Milan, sénateur, demanda au Ministre des Finances, quelques précisions, notamment si l'article 10 s'appliquait aux conventions synallagmatiques qui sont faites par correspondance ou simplement aux actes portant toutes les signatures des parties contractantes.

M. Klotz, ministre des Finances: « Il faut un acte et non de simples lettres. »

M. Milan. — « Donc deux parties contractantes qui signent une convention par lettres, qui échangent une correspondance ne sont pas tenus d'apporter au bureau de l'Enregistrement dans les trois mois qui suivent pour les faire enregistrer les deux lettres en question. »

M. Klotz. — « Non, il faut un acte complet dans la forme synallagmatique. » (*J. Off.* Déb. Parl. Sénat 1918, p. 471.)

L'article 10 fut adopté par le Sénat et de retour devant la Chambre fut présenté et adopté sans discussion.

Conditions d'application

1°) *Acte synallagmatique.*

Ainsi l'article 10 du projet devenu l'article 12 de la loi du 29 juin 1918 établit une distinction capitale entre les actes sous signatures privées. Seuls devront être enregistrés dans un délai de 3 mois de leur date les actes sous signatures privées constatant des conventions synallagmatiques autres que les actes de commerce visés par l'article 22 de la loi du 11 juin 1859. Il n'atteint donc pas les actes unilatéraux et les actes de commerce qui bénéficient de l'enregistrement provisoire au droit fixe.

Pour reconnaître un acte synallagmatique, il convient de suivre les règles du droit civil. Nous rappelons qu'un contrat est synallagmatique « lorsque les contractants s'obligent réciproquement les uns envers les autres ». En d'autres termes la convention synallagmatique est celle qui fait naître « immédiatement » à la charge de chaque contractant une obligation principale envers l'autre. (Planiol. Traité de Droit Civil, II. N° 948 ; Colin et Capitant. II. p. 278.)

Au contraire le contrat est unilatéral, aux termes de l'article 1.103 C. C. « lorsqu'une ou plusieurs personnes sont obligées envers une ou plusieurs autres sans que de la part de ces dernières, il y ait d'engagement ».

Certains auteurs (Larombière. 1. art. 1.102-1.106; Demolombe XXIV n° 22; Aubry et Rau, IV, § 341 ; Beudant, Cours de Droit

civil, les contrats et obligations, p. 25) placent entre ces deux catégories de conventions une classe intermédiaire de contrats qu'ils désignent sous le nom de synallagmatiques imparfaits. Ce sont ceux qui bien que n'engendrant, au moment de leur conclusion d'obligations qu'à la charge d'une partie, sont susceptibles au cours de leur exécution d'engager l'autre envers la première (prêt à l'usage, le mandat, le dépôt, le nantissement, le cautionnement) mais les auteurs modernes sont unanimes à repousser cette distinction comme inutile et dangereuse et ils rangent parmi les contrats unilatéraux tous ceux que l'on pouvait considérer comme synallagmatiques imparfaits. On doit, en effet, envisager la convention au moment où elle se forme, et elle ne saurait changer de caractère par suite d'un fait postérieur (Planiol, op. cit. N° 950. Colin et Capitant, II, N° 279.)

L'obligation de l'Enregistrement dans un délai déterminé ne s'applique donc pas aux actes synallagmatiques imparfaits ; elle n'atteint que les actes synallagmatiques parfaits.

Cependant certains cas présentent des difficultés d'application ou d'interprétation, par exemple : *les actes d'avances sur titres*.

Les avances sur titres sont des conventions synallagmatiques, un arrêt de la Cour de Cassation du 8 mars 1887 (D. P. 87, 1-164) a formellement reconnu à cette convention le caractère de contrat synallagmatique et la rédaction de l'acte doit être faite en double exemplaire. Les avances sur titres sont donc assujetties à l'Enregistrement obligatoire.

Pour les petites avances à court terme, cet enregistrement était une charge écrasante qui englobait et dépassait souvent l'intérêt annuel des valeurs. Le législateur s'en est rendu compte et il a notamment introduit en vue des nouveaux emprunts (art. 5, loi du 19 septembre 1918 et art. 5, loi du 11 septembre 1919) des exceptions aux articles 12 et 14 de la loi du 29 juin 1918.

Actuellement les actes d'avances sur titres ne sont plus astreints à la formalité de l'Enregistrement que lorsqu'il en

est fait usage soit par acte public, soit en justice, ou devant une autorité constituée.

Le droit d'Enregistrement est alors de 1 % sans décimes. Ils sont astreints à un droit de Timbre proportionnel de 25 centimes pour cent.

Mais les actes d'avances sur titres de fonds d'Etat français ou valeurs émises par le Trésor français sont dispensés de Timbre et sont enregistrés gratis (article premier, loi du 11 septembre 1919).

Les ouvertures de crédit.

L'ouverture de crédit est un contrat synallagmatique imparfait, assimilable aux contrats unilatéraux. En effet, cet acte n'est qu'une promesse de prêt ; l'ouverture de crédit n'engendre immédiatement d'obligation qu'à la charge du créditeur, le crédité ne devient obligé que s'il use du crédit et à ce moment là seulement. Dans ces conditions, les actes d'ouverture de crédit ne sont pas assujettis à l'Enregistrement obligatoire.

Nous dirons qu'il en est de même quand l'ouverture de crédit est doublée d'un nantissement, comme c'est le cas pour les ouvertures de crédit sur dépôt. En effet, il y a alors superposition de deux contrats synallagmatiques imparfaits ; l'ouverture de crédit et le nantissement, l'un et l'autre n'emportent d'obligation immédiate que dans le même sens, c'est-à-dire à la charge du créditeur qui se trouve en même temps dépositaire.

La réunion de ces deux contrats ne peut former qu'un contrat de même nature qui échappe à l'application de l'article 12 de la loi du 29 juin 1918. Au cas d'enregistrement en ce qui concerne la perception des droits, nous ajouterons que les actes d'ouverture de crédit tarifés au droit de 1 % par l'article 69, § 3, N° 3 de la loi de Frimaire bénéficient de la perception provisoire du droit de 0 fr. 50 % (art. 5, loi du 23 août 1871) et que le complément de l'impôt n'est exigible qu'à la réalisation ultérieure du crédit.

Comptes courants.

Le compte courant est un contrat synallagmatique parfait ; (Lyon, Caen et Renault, Traité de Droit commercial, IV, p. 527

et 534; Cass. 20 juillet 1846 D. P. 46-1-335; Cass. 8 juillet 1850 D. P. 55-2-19). L'acte constatant une convention de compte courant se trouve donc assujetti à l'enregistrement obligatoire.

Nous dirons qu'il en est de même de « l'ouverture de crédit en compte courant », en raison du contrat de compte courant qu'elle comporte. Toutefois, il existe à l'égard de cet acte un palliatif à l'obligation de l'enregistrement dans les dispositions de la loi du 8 septembre 1830, art. 1, qui accordent le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe (3 fr. 75) aux prêts sur dépôts de « fonds publics et actions de compagnies d'industrie et de finances » faits à des commerçants sur les valeurs sus-visées profitant de cette valeur.

2°) *Existence d'un acte écrit.*

La loi du 29 juin 1918 ne frappe pas la convention elle-même, elle ne s'applique qu'aux actes rédigés pour former le titre complet de la convention.

Les lois antérieures relatives à l'enregistrement des actes sous signatures privées dans un délai déterminé disposaient, au contraire, qu'à défaut d'acte, les mutations devaient dans le même délai faire l'objet d'une déclaration détaillée et estimative au bureau de l'Enregistrement (art. 4 loi du 27 Ventôse An IX ; art. 11 loi du 28 août 1871 ; art. 8 loi du 28 février 1872).

La loi du 29 juin 1918 ne contient aucune disposition analogue; il en résulte que la rédaction d'un acte écrit constitue la condition essentielle de l'exigibilité de l'impôt et que celui-ci n'est pas dû lorsque la convention reste verbale.

Par acte, il faut d'ailleurs entendre l'écrit spécialement dressé pour constituer la preuve littérale de la convention et revêtu de la signature de toutes les parties.

Lorsqu'une convention fait l'objet d'une simple lettre missive, il n'y a donc pas d'acte au sens de la loi et l'administration n'est pas fondée à exiger la présentation des lettres à la formalité. C'est là un point qui a été nettement précisé, comme nous l'avons vu au cours des débats devant le Sénat. Mais, dans bien des cas, ce procédé ne manquera pas, certainement, d'être utilisé par les fraudeurs.

(Séance du 14 juin 1918, *J. Off.* Déb. Sénat 1918, p. 1871.)

Ainsi le fait générateur de l'impôt, ne réside pas dans l'existence de la convention, mais dans la rédaction de l'écrit qui constate le contrat synallagmatique.

3°) *Délai.*

Les actes doivent être présentés à la formalité dans le délai de trois mois à compter de leur date, c'est-à-dire dans le même délai que les actes déjà soumis à l'enregistrement obligatoire par les lois antérieures.

Toutefois, la loi de 1918 s'inspirant des dispositions de l'article 14 de la loi du 23 août 1871 en faveur des anciens possesseurs et des bailleurs d'immeubles, permet à la partie « à la charge de laquelle aucune portion des droits ne doit définitivement rester » de présenter l'acte à la formalité avant l'expiration du quatrième mois à compter de sa date et de s'affranchir ainsi du paiement des droits simples exigibles sur l'acte et d'éviter le droit en sus, dont il est personnellement responsable.

Il est bien entendu que cette disposition, de même que celle qui est contenue dans l'article 14 de la loi du 23 août 1871, n'accorde qu'une dispense provisoire d'acquitter l'impôt et qu'elle n'a pas pour but d'apporter une dérogation quelconque à la règle d'après laquelle toutes les parties sont solidaires vis-à-vis de l'administration pour le paiement du droit simple d'enregistrement exigible sur un acte sous signatures privées (art. 29, loi du 22 Frimaire An VII).

Au cas d'insolvabilité des autres parties, celle qui profite de la dispense provisoire sera tenue de verser le montant des droits.

De même la contribution des parties au paiement des droits exigibles est toujours réglée par l'article 31 de la loi du 22 Frimaire An VII ; en principe les droits sont à la charge des débiteurs, des nouveaux possesseurs ou des parties « auxquelles les actes profitent », à moins cependant, que les actes ne contiennent des stipulations contraires, comme les actes de vente, contrat en mains.

Les droits seront perçus conformément aux prescriptions de ce texte, à moins de clauses spéciales dans l'acte.

4° *Sanctions.*

La loi de 1918 ne modifie rien aux règles en vigueur relatives aux sanctions. A cet égard, en ce qui concerne les actes portant mutation de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles l'article 14 de la loi du 23 août 1871 est toujours applicable. Il en est de même pour les mutations de fonds de commerce. (Loi du 28 février 1872, art. 8.)

Pour tous les autres actes synallagmatiques soumis à l'Enregistrement dans un délai déterminé, l'article 12 de la loi du 29 juin 1918 frappe chacune des parties à l'acte en contravention d'un droit en sus au minimum de 50 francs. Il est à noter que ce minimum de 50 francs ne s'entend que du principal et qu'il est passible des doubles décimes et demi, soit 62 fr. 50.

5° *Exceptions.*

L'article 12 ne prévoit qu'une exception, celle relative aux actes sous signatures privées visés par l'article 22 de la loi du 11 juin 1859, qui restent assujettis à un régime fiscal particulier que nous avons étudié précédemment.

A cette exception expresse il convient d'ajouter quelques exceptions implicites qui comprennent :

1° Les actes unilatéraux ou synallagmatiques imparfaits.

2° Les conventions synallagmatiques exemptées de l'Enregistrement en vertu de lois spéciales. (Loi du 4 juillet 1900, assurances mutuelles agricoles; Loi du 11 sept. 1919, art. 5, avances sur titres).

3° Tous les actes sous signatures privées constatant des conventions synallagmatiques pour lesquelles des lois particulières ont organisé un mode spécial de paiement de l'impôt c'est-à-dire :

a) Contrats d'assurances maritimes et contre l'incendie et en raison des articles 16 et 17 de la loi du 29 juin 1918 les contrats d'assurances contre les accidents corporels et les accidents ou risques matériels.

b) Les cessions à titre onéreux d'actions et d'obligations visées par l'article 6 de la loi du 23 juin 1857.

6° *Bureau d'Enregistrement.*

En vertu de l'article 13 de la nouvelle loi tous les actes soumis à l'Enregistrement obligatoire doivent être enregistrés, savoir :

1° Les actes portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle au bureau de la situation des biens.

2° Pour tous les autres actes au bureau du domicile de l'une des parties contractantes.

Cette disposition permet à l'Administration une surveillance plus active et un contrôle plus efficace ; mais l'article 13 ne concerne pas les déclarations de mutations verbales de propriété et de jouissance d'immeubles, qui continuent à pouvoir être effectuées dans un bureau d'Enregistrement quelconque. Il n'y a que les mutations verbales de fonds de commerce ou de clientèle, qui aux termes de l'article 8 de la loi du 28 février 1872 doivent être faites au bureau de la situation du fonds de commerce ou de clientèle.

§ 2. — Dépôt d'un original de l'acte sous signatures privées synallagmatique au Bureau de l'Enregistrement

Aux termes de l'article 14 de la loi du 29 juin 1918 « un double sur papier timbré revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même, restera déposé au bureau de l'Enregistrement lorsque la formalité sera requise. »

Ces dispositions et les conséquences qui peuvent en résulter furent l'objet devant la Chambre et le Sénat de discussions importantes.

L'obligation du dépôt d'un double de l'acte sous signatures privées se trouvait déjà dans le projet de loi de M. J. Thierry et le Ministre des Finances expliquait ainsi la nécessité de ce dépôt.

« Il est indispensable que l'Administration soit en état d'exercer sur ses propres agents un contrôle d'autant plus étroit que l'on développe les recettes provenant de l'enregistrement des actes sous signatures privées. Or, ce contrôle n'est possible que

si l'Administration reste en possession d'un double de ces actes, la plupart de ces derniers ne retombant presque jamais entre ses mains après l'exécution de la formalité. »

Il ajoutait :

« Les parties y trouveront des avantges; car le dépôt d'un double de l'acte, non seulement abrégera considérablement la durée des formalités, mais encore assurera d'une manière parfaite la conservation des titres de leurs conventions.

« Toutefois, le dépôt ne pourra avoir sa pleine efficacité, que si l'on attribue au double déposé la « *même valeur probante* » qu'à l'acte qui restera entre les mains des parties. S'il en était autrement, en effet, le receveur serait obligé de procéder à la collation du double, ce qui ferait perdre le bénéfice de l'accélération des formalités et enlèverait à peu près tout intérêt à la conservation d'une pièce qui ne pourrait plus être invoquée qu'à titre de présomption. »

(Annexe 3452, *J. Off.*, Doc, parl. Chambre 1917, p. 864).

L'article 48 du projet était ainsi conçu :

« Les parties qui rédigeront un acte sous signatures privées soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé, soit par l'article 46 de la présente loi (enregistrement obligatoire de tous les actes sous signatures privées), soit par les lois antérieures, devront en établir un double sur papier « *non timbré* », revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même et qui sera déposé au bureau de l'Enregistrement lorsque la formalité sera requise.

« Le double aura la même force probante que ceux qui resteront entre les mains des parties.

« Il pourra en être délivré copie ou extrait par le receveur dépositaire dans les conditions fixées par le premier alinéa de l'article 58 de la loi du 22 Frimaire An VII.

« L'émolument auquel les receveurs de l'Enregistrement auront droit pour cette délivrance, sera déterminé par décret. »

M. Klotz, dans son projet rectificatif du 7 février 1918, en demandant l'enregistrement obligatoire de l'acte de partage sous signatures privées, n'avait pas envisagé la question du

dépôt d'un double. L'acte de partage à enregistrer suivait la règle commune.

Cette idée fut reprise par les Commissions de législation fiscale et du budget de la Chambre, mais cependant d'une façon différente.

M. Ernest Lafont, dans son rapport au nom de la Commission de législation fiscale, après avoir expliqué les raisons qui avaient conduit la Commisison à demander l'enregistrement obligatoire de tous les actes constatant des conventions synallagmatiques, concluait :

« Nous n'avons pas cru devoir ajouter une réforme de droit civil considérable à ces modifications de pur droit fiscal, c'est pourquoi nous n'avons pas repris les dispositions proposées par M. Thierry relatives au dépôt à l'Enregistrement d'un double de l'acte qui aurait la même force probante que les exemplaires restés dans les mains des parties.

« Au point de vue administratif, d'ailleurs, pour nous en tenir à celui-là, il est assez difficile de concevoir comment le receveur de l'Enregistrement pourrait, dans l'état de choses actuel, faire face à l'écrasante besogne que lui imposeraient les mesures nouvelles, si elles étaient adoptées. Il est bien certain, en effet, que l'on ne peut prétendre donner au double dont s'agit la valeur quasi authentique qu'on veut lui conférer, que si le fonctionnaire a pris soin de vérifier la parfaite conformité du texte qui reste entre ses mains, avec ceux que les parties conserveront pour leur usage ».

(Annexe 4516, *J. Off.*, doc. par. Chambre 1918, p. 460, col. 2).

Mais la Commission du budget se prononça, au contraire, pour la force probante de l'acte déposé, et décida que cet original remis au bureau de l'Enregistrement serait rédigé sur « papier timbré ».

L'article du projet était ainsi conçu :

« — Art. 10. — Les parties qui rédigeront un acte sous signatures privées soumis à l'Enregistrement dans un délai déterminé, devront en établir un double « *sur papier timbré* » revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même et qui restera déposé au bureau de l'Enregistrement lorsque la formalité sera requise.

« Le receveur constatera au moment du dépôt la conformité du double avec l'acte original.

« Ce double aura la même force probante que ceux qui resteront entre les mains des parties.

« Il pourra en être délivré copie ou extrait par le receveur dépositaire dans les conditions fixées par le premier alinéa de l'article 58 de la loi du 22 Frimaire An VII.

« L'émolument auquel les receveurs de l'enregistrement auront droit pour cette délivrance sera déterminé par décret (Annexe 4.518 J. Off. déb. parl. Chambre 1918 p. 466, col. 3).

La Chambre adopta cet article sans discussion.

Devant le Sénat, dans son rapport en date du 31 mai 1918, déposé au nom de la Commission des Finances, M. Milliès-Lacroix, rapporteur, s'éleva contre les dispositions de l'art. 10, relative à la force probante du double déposé.

« L'ensemble de ces dernières dispositions (les 4 derniers paragraphes de l'art. 10) a soulevé à la Commission des Finances de graves difficultés.

« En premier lieu, donner au receveur de l'Enregistrement la mission de constater la conformité du double déposé entre ses mains avec l'original, lui confèrerait un pouvoir d'authentification pouvant entraîner pour lui et subsidiairement pour l'Etat de lourdes responsabilités.

« En outre, au point de vue pratique, il en résulterait pour l'administration de l'Enregistrement un surcroît de travail qui ne manquerait pas de provoquer des créations d'emplois.

« Au surplus, cette mesure ne paraît répondre à aucune nécessité.

« C'est pourquoi la Commission a été unanime à en proposer la suppression. Cette suppression entraine celle des dispositions qui suivent.

« En effet, dès l'instant que le receveur de l'Enregistrement n'aura pas authentifié l'exemplaire déposé entre ses mains, on ne saurait conférer à cet exemplaire force probante. De même, la délivrance de copies ou d'extraits de cet exemplaire devient sans intérêt, et il n'y a plus lieu de les prévoir.

« Pour ces motifs, votre Commission des Finances a l'hon-

neur de demander au Sénat d'adopter le premier alinéa de l'article voté par la Chambre et de rejeter les quatre suivants (Annexe 226 J. Off. Doc. Parl. Sénat 1918 p. 272, col. 2). »

L'article 12 (ancien art. 10 de la Chambre) vint en discussion devant le Sénat le 14 juin 1918.

M. Milan, sénateur, demanda au rapporteur général de préciser le caractère du double déposé et de donner l'assurance au Sénat que ce double n'était « qu'un titre purement documentaire, c'est-à-dire qu'il n'aurait pas de force probante, qu'il ne serait pas collationné et d'autre part, qu'il n'en serait pas délivré copie ou expédition. »

M. Milliès-Lacroix : « La Commission des Finances vous donne pleinement satisfaction. »

« Elle a, en effet, repoussé les dispositions adoptées par la Chambre des Députés qui conféraient au double dont il est question la même force probante qu'au titre restant entre les mains des parties.

« En fait, la disposition que nous avons conservée n'a d'autre objet que de constituer une sorte de documentation pour l'administration (J. Off. Déb. parl. Sénat 1918 p. 472). »

L'article 12 fut adopté par le Sénat.

Mais la Commission du budget de la Chambre des députés rétablit les quatre dispositions supprimées.

(Rapport de M. Louis Marin, Annexe 4.767, *J. Off.* Doc. parl. Chambre 1918 p. 798).

L'article 12 vint en discussion le 27 juin

M. Cazassus, député, se prononça contre le rétablissement des dispositions rejetées par le Sénat, dont il denia toute efficacité.

On nous dit : « Ce double aura la même force probante que ceux qui resteront entre les mains des parties, mais on connait la force probante des actes sous signatures privées, ils n'ont de force probante que s'ils sont reconnus. »

Le ministre des Finances intervint :

« Le Sénat a supprimé les 4 derniers paragraphes du texte

voté par la Chambre, les 2 Commissions pensent qu'après cette suppression l'article ne serait pas suffisamment opérant.

« Je propose, cependant, de maintenir le texte tel qu'il a été voté par le Sénat. Si à l'usage l'expérience montre que nous ne sommes pas suffisamment armés, je demanderai à la Chambre de nouvelles armes. »

(*J. Off.* Déb. parl. Chambre 1918 p. 1812).

L'article 12, limité au paragraphe 1er fut mis aux voix et adopté.

1. — Historique

Dans la période intermédiaire de notre droit, on trouve une disposition qui présente quelque analogie avec le double prévu par l'art. 14 de la loi du 29 juin 1918.

En effet, une circulaire de la Régie en date du 19 vendémiaire An VI, dispose que tous les actes synallagmatiques sous signatures privées présentés à l'Enregistrement devaient être copiés intégralement sur le registre de la formalité et qu'il n'y avait d'exception que pour les actes d'une longue contexture à l'égard desquels la transmission pour chaque disposition devait être faite par extrait.

Mais cette obligation a été supprimée; tout d'abord, pour les actes sous signatures privées déposés chez les notaires ou annexés à leurs minutes (Inst. 1585). Puis les receveurs furent autorisés d'une manière générale à enregistrer les actes sous signatures privées synallagmatiques au moyen d'un simple extrait dans la forme adoptée pour l'enregistrement des actes civils authentiques (Inst. 2.501, § 6 du 31 déc. 1874).

Cette faculté fut imposée par la nécessité de diminuer le travail des agents, le nombre des actes sous signatures privées peu important au début du XIXe siècle était devenu considérable ; mais ce procédé présentait les nombreux inconvénients que nous avons signalés. Une fois enregistré, l'acte disparaissait, ne laissait aucune trace. Le contrôle des perceptions était pratiquement impossible, puisqu'on ne pouvait s'assurer si l'analyse faite sur le registre était exacte ou complète. Il en était de même pour toutes les recherches ultérieures. De ce fait, l'ac-

te sous signatures privées jouissait d'une impunité quasi absolue.

2. — Conditions d'application de l'art. 14.

1° *Actes soumis à l'enregistrement obligatoire.*

Cette nouvelle prescription, aux termes mêmes du texte, ne s'applique qu'aux actes soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé.

Elle est donc complètement étrangère à tous les actes que les parties ne sont tenues à faire enregistrer que pour suite d'usage public.

Cette exception faite, la règle est générale; elle doit être observée, même pour les actes sous signatures privées déposés dans les études de notaire, ou annexés à leurs minutes, bien que dans ce cas, l'intérêt du dépôt d'un double au bureau paraisse bien restreint; mais d'après le texte de la loi, l'exemplaire spécial destiné au bureau doit être créé « *au moment* » de la rédaction de l'acte, c'est-à-dire à une époque où l'on ignore s'il sera plus tard conservé dans un dépôt public.

2° *Forme du double.*

Quant à la forme du double déposé au bureau, elle est nettement précisée par le texte de la loi, il faut :

1° Que ce double soit exactement conforme dans sa teneur aux originaux destinés aux parties;

2° Qu'il soit revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même, c'est-à-dire des signatures de toutes les parties;

3° Qu'il soit établi sur papier timbré.

Le projet Thierry (art. 48), disposait que le double serait établi sur papier « *non timbré* ».

L'emploi du papier timbré a été ajouté par la Commission du budget de la Chambre (Annexe 4518 *J. Off*, déb. parl. Chambre 1918, p. 462). En réalité, c'est un nouvel impôt qui s'ajoute aux droits fiscaux et on a peine à comprendre pourquoi le Parlement a voulu imposer aux parties ce surcroît de frais, alors que la rédaction de cet exemplaire est faite uniquement dans l'intérêt du fisc. D'autant que dans le projet Thierry, l'original

déposé qui devait être rédigé sur papier libre contrairement aux dispositions votées, avait la même force probante que l'acte resté entre les mains des parties.

Cependant, bien que le texte ait une allure générale, l'emploi du papier timbré ne s'applique pas aux actes que des dispositions légales exonèrent du droit de Timbre, comme c'est le cas notamment pour les actes de vente, licitation et échange d'immeubles visés par l'article 6 de la loi du 22 avril 1905.

Les lois générales ne peuvent, en effet, déroger aux immunités accordées par des lois spéciales et la dispense de timbre accordée à l'original sous signatures privées, doit profiter à tous les doubles qui en ont été donnés.

L'instruction 3554 s'est, du reste prononcée en ce sens, et cette interprétation a été confirmée par le Ministre des Finances dans une réponse faite à une question écrite posée par M. Plissonnier, député. (*J. Off.*, Doc. parl., Chambre 1918, p. 6877).

Le double spécial prévu par l'article 14 est conservé au bureau de l'Enregistrement; on ne porte au registre qu'une analyse sommaire de l'acte; mais le détail complet de la perception y est porté avec indication de sa nature, de sa qualité, de la somme assujettie et, s'il y a lieu, du calcul de la somme.

La date de la formalité, le folio, la case ou le numéro du registre sont inscrits à l'angle supérieur gauche de la première page du double par le receveur qui doit, en outre, parapher les renvois, viser et parapher chaque rôle du document.

Les doubles sont entassés par mois et par années, ils sont classés dans l'ordre de leur enregistrement.

Ce sont de véritables annexes du registre de formalité qu'ils complètent.

§ 3. — De la Force probante de l'original déposé au Bureau de l'Enregistrement

Nous avons vu que le Sénat, dans sa séance du 14 juin 1918 avait supprimé du texte de l'article 14, adopté par la Chambre, les dispositions relatives à la force probante de l'original déposé au bureau de l'Enregistrement et à la délivrance par le rece-

veur des copies ou extraits dans les conditions fixées par l'article 58 de la loi de Frimaire.

Cette suppression fut acceptée par la Chambre (Séance du 27 juin 1918) sur la demande de M. Klotz, ministre des Finances, en réponse à un amendement déposé par M. Cazassus, député (*J. Off*, Débats Chambre 1918, p. 1812, col. 2).

L'Administration de l'Enregistrement, en se basant sur les travaux parlementaires, dans son Inst. 3554, a décidé que les receveurs n'étaient pas autorisés à délivrer des copies ou des extraits des doubles déposés et qu'ils devaient se borner à délivrer simplement des copies ou extraits des mentions portées sur les registres administratifs relatives à l'enregistrement des actes, ainsi qu'ils le faisaient précédemment, conformément à l'article 58 de la loi de Frimaire.

« Art. 58. — Les receveurs de l'Enregistrement ne pourront délivrer d'extraits de leurs registres que sur une ordonnance du juge de paix, lorsque ces extraits ne seront pas demandés par quelqu'une des parties contractantes ou leur ayant cause. »

Cette interprétation est discutable.

En effet, le dépôt d'un original de l'acte sous signatures privées au bureau de l'Enregistrement est destiné à suppléer à la copie intégrale de l'acte sur le registre des formalités; les liasses formées de ces doubles ne sont en somme qu'une annexe, un développement de ce registre; dans ces conditions, il n'est pas besoin d'un texte spécial pour autoriser les receveurs à en délivrer des copies ou des extraits. L'article 58 de la loi de Frimaire leur est applicable, comme il l'est à l'enregistrement lui-même. Autrement la mention portée sur le registre, étant maintenant réduite à une indication sommaire, on priverait les parties de la faculté de retrouver trace des clauses d'un acte, en cas de perte des originaux, et par l'effet d'une mesure destinée à faciliter la tâche et le contrôle du Fisc, on ferait perdre aux intéressés l'un des quelques avantages qu'ils pouvaient tirer de l'enregistrement.

De plus, le texte de la loi est absolument muet sur cette question de délivrance des copies. Certes, il résulte, d'une façon indiscutable, des travaux parlementaires et des précisions four-

nies par le Gouvernement et les Commissions à M. Milan, sénateur (*J. Off*, Déb. Sénat 1918, p. 472) et à M. Cazassus, député (*J. Off.*, Déb. Chambre 1918, p. 1912), que la force probante doit être refusée à l'original déposé, mais l'article 58 de la loi de Frimaire n'a pas été abrogé, il existe toujours et doit être appliqué conformément aux dispositions de la loi organique de l'Enregistrement.

Le receveur de l'Enregistrement ne peut donc pas refuser la délivrance d'une copie de l'original déposé; cependant, cette obligation se trouve étroitement limitée, car le receveur n'est tenu de conserver les originaux que dans les délais imposés par la loi pour la prescription de l'action de la Régie (art. 61, § 1, loi du 22 Frimaire An VII; art. 15, loi du 18 avril 1918).

Passé ce délai, les parties ne peuvent plus exiger la copie d'un document que le receveur n'est pas tenu de conserver et dont, en fait, il se débarrasse d'une façon quelconque.

D'après l'art. 61, § 1 de la loi de Frimaire, s'il s'agit d'un droit non perçu sur une disposition particulière contenue dans l'acte ou d'un supplément de perception insuffisamment faite, il y a prescription au bout de 2 années à compter du jour de l'enregistrement.

D'autre part, l'art. 15 de la loi du 18 avril 1918, concernant l'insuffisance, est ainsi conçu :

« Dans tous les cas où l'administration de l'Enregistrement est autorisée par les lois en vigueur à requérir une expertise, son action est prescrite par *deux ans* à compter de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration, quel que soit l'objet de l'expertise.

« Toutefois il n'est pas dérogé à l'art. 8, § 4 de la loi du 28 février 1872 relatif à l'expertise des fonds de commerce ou de clientèle » (3 mois).

Comme on le voit, les délais sont assez courts, et les parties ne peuvent ainsi exiger une copie de l'original déposé que pendant les 2 années qui suivent l'enregistrement de l'acte sous signatures privées.

Quelle est la valeur juridique de cette copie de l'original déposé ?

Cette question nous amène, tout d'abord, à nous occuper de la force probante des copies ou extraits des mentions d'enregistrement portées par le receveur sur les registres de la Régie.

A. – Force probante des copies ou extraits d'Enregistrement

Il faut établir une distinction. La force probante des mentions inscrites sur les registres de l'Administration doit être envisagée d'une façon différente en Droit Civil et en Droit Fiscal.

1° *Droit Civil.*

Il y a bien dans le Code Civil, l'art. 1.336 qui détermine la force probante des copies de titres transcrits sur les registres publics; mais nous dirons, de suite, que cet article ne s'applique pas au cas qui nous occupe. Il traite de la transcription des actes notariés sur les registres publics et il dispose que cette transcription peut servir de commencement de preuve par écrit, si deux conditions sont remplies, l'une concernant la perte de toutes les minutes de l'année de l'acte, et l'autre, l'existence d'un répertoire en règle justifiant de la date de l'acte.

Cet article ne concerne donc pas les copies des actes sous signatures privées.

D'autre part, on ne peut songer à étendre les dispositions de l'art. 1.336 aux actes sous signatures privées. La loi a créé une exception relative à la transcription des titres notariés sur les registres publics et vouloir l'appliquer à la transcription des actes sous signatures privées, ce serait contrevenir aux règles positives de notre droit en matière d'admission de la preuve testimoniale et des présomptions.

A plus forte raison, on ne saurait envisager l'application de l'acte 1336 aux simples extraits des registres de l'Enregistrement.

La majorité des auteurs s'accordent sur ce point et refusent toute force probante aux copies et extraits de registres publics

concernant les actes sous signatures privées, notamment lorsqu'ils émanent de l'Enregistrement.

AUBRY et RAU, VIII, p. 285, texte et note 8;
BONNIER, Des preuves, t. II, p. 805;
MARCADÉ, t. V, p. 76;
LAROMBIÈRE, t. IV, art. 1336, n° 7;
DEMOLOMBE, XXIX, n° 701;
PLANIOL, t. II, p. 41.

La jurisprudence n'est pas moins affirmative.

Cass., 28 déc. 1058, S. 59, I, 909;
C. Aix, 21 fév. 1840, S. 50, II, 570;
C. Grenoble, 5 uillet 1845, S. 46, II, 387;
Cass., 23 avril 1877, D. P., 78, I, 22;
Cass., 30 juin 1879, D. P.79, I, 413.

Cependant ces extraits ne sont pas dénués de toute valeur, joints à d'autres indices qui sont comme eux insuffisants, ils peuvent contribuer à éclairer le juge, à justifier sa sentence.

En effet, rien ne s'oppose à ce que le juge retienne les mentions, déclarations, extraits de l'Enregistrement à titre de simples présomptions, lorsque la preuve par présomptions est admise; les tribunaux, en cette matière, ont un pouvoir discrétionnaire et la question de savoir, si un fait constitue une présomption ou si les diverses présomptions pour lesquelles le juge du fond a motivé sa conviction sont suffisantes, échappe au contrôle de la Cour de Cassation.

C'est ainsi que l'extrait fourni par le receveur constitue une présomption de nature à former, avec d'autres présomptions résultant des circonstances et des documents du procès, la preuve complète.

Sur ce point, un arrêt rendu par la Cour d'Alger le 5 mai 1896 (D. P. 97, II, 347) est ainsi motivé :

« Attendu que cette pièce (extrait d'enregistrement d'un billet sous signatures privées) ne peut remplacer le titre, ni même aux termes de l'article 1336 du C. C., servir de commencement de preuve par écrit, elle n'en constitue pas moins dans la cause, un document qui y fait naître des présomptions les plus sérieuses de l'existence réelle du prêt, présomptions qui, jointes à toutes

celles qui résultent des diverses circonstances et documents du procès, suffisent à la Cour à faire la preuve complète de ce prêt en dehors de l'aveu du sieur..... ».

2° *Droit fiscal.*

Il en est autrement dans les rapports du contribuable avec l'Etat.

Sur ses registres, le receveur certifie qu'il a vu telle ou telle convention et dans cette convention les clauses qu'il relate. Il a pour mission d'attester les faits qui donnent naissance à l'impôt et la loi doit croire à ses certificats, comme elle croit aux attestations de tous les fonctionnaires préposés à un service public. Les mentions émanant des agents de l'Administration dans l'exercice de leurs fonctions sont des actes authentiques relativement à ce qu'ils constatent et c'est ainsi que les mentions d'enregistrement constituent les titres justificatifs de la perception des droits pour les actes qui ont été soumis à la formalité.

B. — Force probante de la copie de l'original déposé

En ce qui concerne les actes sous signatures privées, la question de la force probante des copies ou extraits des registres de l'Enregistrement ne se pose plus depuis les modifications apportées par la loi du 29 juin 1918.

En effet, il ne s'agit plus d'un résumé d'acte plus ou moins succinct rédigé par le receveur, mais d'un des originaux de l'acte sous signatures privées déposé entre les mains d'un fonctionnaire de l'Etat.

Nous avons déjà insisté sur la nature de ce dépôt prévu par l'article 14 et qui est établi, nous le savons, dans un intérêt purement fiscal; mais l'article 58 de la loi de Frimaire n'étant pas abrogé, les parties et les tiers autorisés par le juge de paix sont toujours en droit d'en exiger une copie du receveur d'Enregistrement.

Ce document se présente alors avec un caractère bien différent du simple extrait porté sur le registre par le receveur.

C'est un texte complet; bien plus, il est délivré non pas d'a-

près une transcription de titre, mais d'après l'original lui-même, émanant des parties et portant leurs signatures.

Le législateur a refusé la force probante à cet écrit; c'est-à-dire la force probante reconnue à l'acte sous signatures privées par l'article 1322 du C. C.

« L'acte sous seing privé, reconnu par celui auquel on l'oppose ou légalement tenu pour reconnu, a entre ceux qui l'ont souscrit et entre leurs héritiers ou ayants cause la « même foi que l'acte authentique ».

Mais l'article 1347, C. C. est toujours applicable, l'original déposé émane des parties et peut servir de commencement de preuve par écrit rendant admissible la preuve testimoniale et les présomptions.

« Art. 1.347. — Les règles ci-dessus (limitant l'admission de la preuve testimoniale) reçoivent exception lorsqu'il existe un commencement de preuve par écrit.

« On appelle ainsi tout acte par écrit qui émane de celui contre lequel la demande est formée, ou de celui qu'il représente et qui rend vraisemblable le fait allégué. »

Le cas s'est déjà présenté en matière d'enregistrement au sujet des déclarations de successions que les héritiers sont tenus de déposer au bureau de l'enregistrement du domicile du défunt dans les 6 mois du décès (Art. 24. Loi de Frimaire).

La Cour de cassation s'est prononcée en ce sens et un arrêt du 18 janvier 1904 reconnaît spécialement que la déclaration de succession étant signée des héritiers doit être considérée comme un écrit émanant des signataires et qu'elle peut leur être opposée.

« Attendu que ces trois actes (inventaire des valeurs successorales, déclaration de succession, partage de la communauté sous signatures privées) constituent des écrits dans le sens de l'Art. 1.347 du C. C. et qu'ils émanent de la personne à laquelle ils sont opposés ; qu'ils peuvent à bon droit, dès lors, être réputés former un commencement de preuve par écrit et qu'il appartient aux juges du fond, usant de tout pouvoir souverain d'appréciation, de décider si oui ou non ils rendent vraisemblable le fait allégué ; que s'étant prononcé pour l'affirma-

tive et la preuve testimoniale devenant par suite admissible ; le jugement attaqué a pu sans violer aucun des textes de la loi visés aux divers moyens, faire résulter la preuve de la libération des défendeurs d'un ensemble de présomption graves précises et concordantes... »

(Revue de l'Enregistrement, n° 162, art. 3.515, p. 282).

Cette jurisprudence nous semble fondée, surtout depuis la loi du 6 décembre 1897, dont l'art. 11 prescrit que les déclarations de succession doivent être établies par les héritiers sur une formule spéciale fournie par l'administration.

Il nous semble certain que les juges décideront dans le même sens au sujet de l'original déposé au bureau de l'Enregistrement, d'autant qu'en exécution de la loi du 18 avril 1918 dans les actes portant mutation de propriété immobilière et cession de fonds de commerce, la signature des parties est précédée d'une affirmation de sincérité du prix qui doit être entièrement écrite de la main du signataire .

Ainsi le Parlement a pu refuser la force probante à l'original déposé, mais ce double n'en vaut pas moins comme commencement de preuve par écrit rendant admissible la preuve testimoniale et les présomptions conformément aux articles 1.347 et 1.353 du C. C.

« Art. 1.353. — Les présomptions qui ne sont point établies par la loi sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat, qui ne doit admettre que des présomptions graves, précises et concordantes, et dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol. »

En définitive, la loi du 29 juin 1918 a donc abouti simplement à imposer au contribuable un droit de timbre supplémentaire pour la rédaction de l'acte sous signatures privées synallagmatique, cependant, en compensation, pendant deux ans à compter de l'enregistrement, les parties peuvent utiliser une copie du titre déposé comme commencement de preuve par écrit.

§ 4. — Modifications au régime fiscal des assurances

Nous avons vu qu'antérieurement à la loi du 29 juin 1918, la taxe obligatoire d'enregistrement n'avait été prévue que pour les assurances maritimes et les assurances contre l'incendie (art. 6, loi du 23 août 1871).

Toutes les autres assurances profitaient de l'enregistrement facultatif.

La loi du 29 juin 1918 a apporté deux dérogations importantes.

D'abord, en vertu des dispositions contenues dans l'article 12, les contrats d'assurances se sont trouvés soumis obligatoirement à l'enregistrement dans le délai de 3 mois à compter de leur date, sous les mêmes conditions que tous les autres actes sous signatures privées constatant des conventions synallagmatiques; en effet, comme nous l'avons vu, les polices d'assurances ne peuvent bénéficier de l'exception relative aux traités et marchés réputés actes de commerce (art. 22 de la loi du 11 juin 1859); elles sont tarifées sous l'article 69, § 2, n° 2 de la loi de Frimaire, qui ne se trouve pas compris dans l'article 22 de la loi du 11 juin 1859.

D'autre part, aux termes des articles 16 et 17, le législateur a soumis à la taxe annuelle et obligatoire d'abonnement les polices d'assurances contre les accidents corporels et contre les accidents ou risques matériels.

1° *Les assurances sur la vie et les contrats de rentes viagères* (art. 16).

Au début, les contrats d'assurances sur la vie étaient soumis au tarif commun applicable à tous les contrats d'assurances prévu par l'article 69, § 2, n° 2 de la loi de Frimaire An VII, c'est-à-dire au droit de 0 fr. 50 % perçu sur la valeur de la prime, mais en temps de guerre ce droit était réduit de moitié.

Ce tarif fut porté à 1 % par l'article 51, n° 2 de la loi du

28 avril 1816, mais toujours avec réduction de moitié en temps de guerre.

Cependant l'Administration avait établi une distinction pour l'application du demi-tarif. Il fallait que, dans la police, il soit spécifié une surprime pour le cas de guerre et le demi-droit ne profitait qu'à cette surprime.

Au droit de 1 % s'ajoutaient les décimes, de sorte qu'antérieurement à la loi du 29 juin 1918 les polices d'assurances sur la vie étaient passibles, lors de leur enregistrement, du droit de 1 fr. 25 % décimes compris sur la valeur de la prime.

Les contrats portant constitution de rentes viagères étaient soumis au droit de 2 fr. % (art. 69, § 5, n° 2 de la loi de Frimaire) plus les décimes, soit 2 fr. 50 %.

Mais ces droits ne devenaient exigibles que si les contrats étaient présentés à la formalité de l'Enregistrement ce qui n'était obligatoire que pour les actes authentiques, de sorte que les actes sous signatures privées constatant des contrats d'assurances sur la vie ou rentes viagères n'étaient assujettis à l'Enregistrement que s'il en était fait usage par acte public, en justice ou devant une autorité constituée (art. 23 et 42 de la loi de Frimaire).

A plusieurs reprises, des propositions de lois avaient été déposées en vue de modifier ce régime et de rendre l'enregistrement obligatoire. C'est ainsi que le Parlement avait été saisi, le 9 juin 1887, d'une proposition de loi de M. Borie, député (annexe 1830) et également le 29 mars 1890 d'une autre proposition de loi de M. Barbe, député (annexe 521).

Plus récemment, M. Rouvier, ministre des Finances, avait déposé un projet de loi, le 18 mars 1903 (annexe 822), tendant à assujettir les contrats d'assurances sur la vie et les rentes viagères à un droit annuel de 1 fr. 25 %. Enfin, le 7 décembre 1907, M. Charles Dumont, député, avait présenté un amendement au projet de loi de finances, exercice 1908, édictant une taxe obligatoire de 4 fr. %.

Le Parlement avait rejeté toutes ces mesures pour le motif que ces contrats intéressaient principalement des gens peu fortunés, qu'ils étaient, le plus souvent, un mode d'épargne et que l'on ne

devait pas, autant que possible, taxer les capitaux en formation.

En 1918, les nécessités budgétaires s'imposèrent au législateur.

L'article 16 de la loi du 29 juin 1918 soumit les contrats d'assurances sur la vie et de rente viagère à la même taxe annuelle et obligatoire de 1 fr. 25 % sans décimes, sur le total des versements faits chaque année par les assurés.

2° *Les assurances contre les accidents corporels et les accidents ou risques matériels* (Art. 17).

Antérieurement à la loi du 29 juin 1918, ces contrats étaient soumis à la règle commune des polices d'assurances (droit : 1 fr. 25 % décimes compris, enregistrement facultatif).

L'article 17 de la nouvelle loi leur appliqua les dispositions prévues à l'article 16 pour les assurances sur la vie et les contrats de rentes viagères.

Ainsi le législateur a assujetti à la taxe annuelle et obligatoire de 1 fr. 25 % sur le total des versements effectués chaque année, les contrats d'assurances contre les accidents corporels et contre les accidents ou risques matériels. L'article 16 a une portée générale et les contrats soumis à la taxe comprennent non seulement les polices d'assurances passées par les compagnies ayant le titre de compagnies d'assurances contre les accidents, mais tous les contrats d'assurances ayant pour objet la « *réparation d'un préjudice* » subi, soit par les personnes elles-mêmes, soit par leurs biens, car le législateur a englobé dans sa formule, « les risques matériels » avec les accidents matériels, afin de lui donner son caractère absolument général. On doit considérer comme tombant sur l'application de la loi les assurances contre le vol, contre les transports terrestres ou fluviaux qui ne rentrent pas dans la catégorie des assurances maritimes régies par l'article 6 de la loi du 23 août 1871 (Cass., 21 juillet 1896, Inst. 2930, § 5) et qui n'ont pas pour but de garantir contre le préjudice résultant d'accidents proprement dits, mais qui prémunissent cependant les souscripteurs contre des pertes matérielles provenant d'autres causes.

3° *Assurances contre les risques agricoles.*

La loi du 29 juin 1918 n'a pas soumis à la taxe obligatoire des polices d'assurances contre les risques agricoles, c'est-à-dire les assurances contre la mortalité des bestiaux, contre la gelée, les inondations et autres risques désignés par la loi du 9 mai 1860.

Ces assurances garantissent des risques matériels, mais sous le régime de la loi du 29 juin 1918 elles constituaient, au point de vue fiscal, une catégorie spéciale d'assurances, ainsi qu'il résulte, comme nous l'avons vu, de l'article 20 de la loi du 29 juin 1918, § 3. Cet article élève le taux de la taxe annuelle et « facultative » d'abonnement au timbre des polices d'assurances contre les risques agricoles et empêche ainsi de les comprendre avec les assurances contre les accidents corporels et contre les accidents ou risques matériels, assujettis par l'article 21 à une taxe annuelle et « obligatoire » d'abonnement au timbre établie sur une base et à un taux différents.

La loi du 14 juin 1919, art. 1, a supprimé cette distinction. Le législateur a voulu réaliser définitivement l'unification du régime fiscal des assurances terrestres déjà poursuivi par la loi de finances du 29 juin 1918. En réalité, les dispositions spéciales de la loi de 1918 ne se justifiaient pas; en effet, bien que les assurances contre les risques agricoles aient la faculté de l'abonnement, elles se trouvaient cependant désavantagées lorsqu'elles soumettaient leurs polices à l'Enregistrement au comptant.

D'abord, par application de l'article 12 de la loi du 29 juin 1918, les polices étaient assujetties à l'Enregistrement dans un délai de trois mois; d'autre part, le droit d'Enregistrement étant calculé sur toute la durée du contrat, l'assuré se voyait imposer immédiatement une lourde charge sans qu'il soit tenu compte des résiliations éventuelles. Le paiement par abonnement permet au contraire de répartir le droit sur chacune des années d'assurances et de ne frapper le contrat que dans la mesure où il est exécuté.

La loi du 14 juin 1919 a donc soumis les polices d'assurances contre les risques agricoles à la taxe annuelle et obligatoire d'abonnement, représentative des droits d'Enregistrement, et a

fixé le taux à 1 fr. 25 % sans addition de décimes sur le total des versements faits chaque année aux compagnies ou assureurs.

Cependant, tandis que pour les autres assurances terrestres, aucune distinction n'est à faire entre les compagnies d'assurances à primes fixes et les sociétés d'assurances mutuelles dans l'application de la taxe obligatoire; d'après la loi du 4 juillet 1900, les sociétés d'assurances mutuelles agricoles sont affranchies des formalités prescrites par la loi du 24 juillet 1867 et le décret du 28 février 1868.

Cette loi a exempté les contrats passés par les sociétés d'assurances mutuelles agricoles qui sont gérées et administrées gratuitement et qui, en fait, ne réalisent aucun bénéfice, de tous droits de Timbre et d'Enregistrement, sauf le droit de timbre de quittance (art. 18, loi du 23 août 1871).

De sorte que sont affranchis de l'impôt tous les actes intéressant ces sociétés, à la seule exception de ceux qui comportent libération, reçu, décharge, qui sont passibles du droit de Timbre de quittance.

La loi du 14 juin 1919 a maintenu spécialement cette exemption en son article 1^er^, *in fine*.

Ainsi, au point de vue de l'Enregistrement, le régime fiscal des contrats d'assurances est, pour ainsi dire, unifié; certes, il y a là un grand progrès législatif qui mérite notre attention.

Ce résultat a été obtenu par des mesures progressives, lentement établies depuis la loi du 5 juin 1850, mais il n'en résulte pas moins des avantages considérables et une grande simplicité en matière de perception fiscale.

Somme toute, dans l'état actuel de notre Droit Fiscal, sont soumis à la taxe annuelle et obligatoire représentative des droits d'Enregistrement :

Les contrats d'assurances maritimes, contre l'incendie, sur la vie, les contrats de rentes viagères, les contrats d'assurances contre les accidents corporels et contre les accidents ou risques matériels, les contrats d'assurances contre les risques agricoles.

Il ne reste donc plus assujettis à l'Enregistrement au comp-

tant que les contrats d'assurances d'une nature tout à fait spéciale ne concernant ni les accidents, ni les risques matériels, comme par exemple : les assurances contre les risques des prêts hypothécaires, qui doivent être enregistrés dans les 3 mois de leur date. (Art. 12, loi du 29 juin 1918).

CONCLUSION

Ainsi, de l'ensemble de cette étude sur les droits de Timbre et d'Enregistrement des actes sous signatures privées, il se dégage un gros effort fiscal pour assujettir à l'impôt d'une façon méthodique tous les actes sous signatures privées. Il faut, en effet, reconnaître que les nouvelles lois budgétaires ont eu le grand mérite d'apporter, en cette matière, un peu plus d'ordre et d'unité.

Mais l'œuvre n'est pas parfaite. En réalité, la législation fiscale a suivi péniblement l'évolution rapide de l'acte sous signatures privées. Aux cours du siècle dernier, comme nous l'avons vu, tandis que l'acte sous signatures privées prenait une extension considérable, le législateur s'est borné à des demi-mesures, et, actuellement, son œuvre, renferme beaucoup trop de prescriptions spéciales, d'exceptions, qui compliquent la perception au lieu de la simplifier.

En un mot, le régime fiscal du Timbre et de l'Enregistrement des actes sous signatures privées a encore besoin de profondes modifications, il reste beaucoup à faire.

C'est ainsi que nous signalerons les efforts vainement tentés pour parvenir à l'unification des nombreuses variétés des timbres mobiles servant au paiement de l'impôt du Timbre.

Acquitter un droit de Timbre, n'est pas aujourd'hui pour le contribuable une chose évidente, il lui faut une certaine habi-

tude des affaires. Un même timbre mobile devrait permettre le paiement valable des différentes taxes prévues par les lois fiscales. Malheureusement, il n'en est pas ainsi, et nous savons que chaque taxe possède un timbre particulier qui nécessite, d'abord une comptabilité compliquée, un contrôle ingrat de la part des agents de la Régie, et, en outre, occasionne bien des ennuis aux contribuables. Mais, malgré les réclamations des intéressés, le législateur s'entête toujours dans son œuvre créatrice et nous avons vu que la loi du 31 décembre 1917, alors qu'elle unifiait le tarif du Timbre pour les effets de commerce, les effets non négociables, les quittances, reçus, versements de sommes, au lieu de simplifier, à l'aide d'un timbre unique, les modes de paiement pour tous ces droits, instituait une nouvelle variété de timbres spéciaux pour la taxe sur les paiements, ce qui évidemment complique encore les procédés de perception de l'impôt.

Mais le véritable progrès à réaliser en cette matière serait l'établissement de l'impôt unique sur les actes, comprenant à la fois le droit de Timbre et le droit d'Enregistrement.

Avant la guerre, ce principe fiscal évoluait déjà. Le législateur, en rendant le Timbre proportionnel, en le transformant en un impôt perçu sur le montant des sommes exprimées dans l'acte, lui avait enlevé par là même son caractère d'impôt spécial. Le droit du Timbre, toute différence essentielle disparaissant, était devenu un impôt de même nature que le droit d'Enregistrement. Puis, cette juxtaposition de deux impôts, identiques dans leur perception, avait paru excessive, d'où cette tendance logique dans notre législation fiscale moderne à se montrer de plus en plus favorable pour un impôt unique proportionnel perçu sur le montant des sommes exprimées dans l'acte.

Les nouvelles lois budgétaires affirment cette tendance. C'est ainsi que, pour les effets de commerce, déjà soumis au Timbre proportionnel, les tarifs ont été augmentés; mais ces actes n'ont pas été assujettis à l'Enregistrement obligatoire (art. 18, loi du 31 décembre 1917); ils ne sont passibles de l'Enregistrement qu'au cas de protêts (art. 10, loi du 28 février 1872).

De même l'impôt du Timbre des quittances, reçus, versements de sommes est devenu proportionnel (art. 19, loi du 31 décembre 1917), mais ces actes profitent toujours de l'Enregistrement facultatif (art. 23, loi du 22 Frimaire An VII).

L'impôt du Timbre, rendu proportionnel au montant des valeurs exprimées dans l'acte, tient donc lieu, en quelque sorte, du droit proportionnel de l'Enregistrement obligatoire.

Une remarque semblable doit être faite pour les droits d'Enregistrement. Certains actes sont dispensés du Timbre, les droits d'Enregistrement seuls sont perçus (actes constatant des mutations immobilières; loi du 22 août 1905). Il a paru au législateur qu'il était véritablement abusif de percevoir deux impôts à l'occasion d'un même acte. Seul un droit proportionnel devait être rationnellement perçu.

Ainsi, peu à peu, la législation fiscale moderne met en lumière cette nouvelle conception de l'impôt unique..

Pour les actes synallagmatiques, il est perçu, par le receveur de l'Enregistrement; pour les actes unilatéraux dont l'Enregistrement présente des difficultés d'ordre pratique, il est acquitté par l'emploi et l'apposition de timbres.

Nous ajouterons que le législateur, toujours dans le but de simplifier la perception de l'impôt, a supprimé l'addition des décimes dans tous les nouveaux tarifs : les doubles décimes, pour le droit de Timbre (art. 19, 20, 21, loi du 29 juin 1918); les doubles décimes et demi, pour le droit d'Enregistrement (art. 15, 16, 17, loi du 29 juin 1918).

Ce louable effort du législateur vers l'équité et la simplification d'un régime fiscal compliqué s'impose à notre attention et il faut espérer que les besoins actuels du Trésor n'en compromettront pas l'essor, cependant, on doit reconnaître que cette évolution n'est qu'à ses débuts et qu'elle encore bien loin du but désirable.

Il nous reste encore à dire quelques mots sur les nouvelles dispositions de la loi du 29 juin 1918, concernant le dépôt au

bureau de l'Enregistrement d'un original de l'acte sous signatures privées, auquel le législateur a refusé toute force probante.

Cette solution est l'objet des plus vives critiques.

Certains jugent sévèrement la loi du 29 juin 1918. D'après eux, cette loi a le tort d'être purement fiscale. L'Etat, évidemment, a besoin d'argent, de beaucoup d'argent, et il faut en trouver. Cependant, il eût été très habile d'intéresser le contribuable à se constituer un titre ayant force probante, plutôt que d'exiger uniquement une arme qui sera utilisée ensuite contre lui. Les parties auraient volontiers accepté un sacrifice d'argent en échange d'un avantage appréciable et certain, alors qu'au contraire, la loi actuelle demande un impôt supplémentaire de Timbre pour la rédaction d'un titre qui n'a aucune utilité pour les contractants. Il est évidemment très édifiant de palabrer devant les Chambres sur le courage et le devoir fiscal du citoyen, mais il faut cependant éviter de telles maladresses. En réalité, cette loi prépare l'évasion fiscale au lieu de la combattre.

D'autres, au contraire, objectent que la force probante ne pouvait être accordée par le législateur; une telle disposition aurait établi une concurrence inattendue au détriment des officiers ministériels et notamment des notaires.

On leur a opposé que le receveur de l'Enregistrement n'était pas un rédacteur d'actes, il jouait, en cette circonstance, le rôle d'un tiers qui reçoit un acte de dépôt; la rédaction de l'acte est toujours faite par les parties, sous leur responsabilité et, en cas de conflit, le juge se prononcerait en dehors de toute intervention du receveur d'Enregistrement. C'est, du reste, la thèse soutenue par M. Thierry, ministre des Finances, lors du dépôt de son projet de loi. (Annexe 3452. *J. Off.*, Doc. Parl., Chambre 1917, p. 864).

Nous ne voulons pas aborder ici la question épineuse du privilège des officiers ministériels; mais, évidemment, il est possible que le receveur-conservateur d'actes, ne devienne un jour receveur-rédacteur d'actes sous seings privés; rien ne peut s'y opposer, et l'Etat aura ainsi résolu, dans une certaine mesure,

et peut-être d'une façon très avantageuse, le problème des notaires fonctionnaires.

Nous n'insisterons pas davantage. Ce sujet mérite une étude approfondie; nous nous contenterons seulement de constater que deux fois, la Chambre des députés et ses Commissions ont admis la force probante de l'original déposé et que le Sénat, péniblement, fit échouer cette solution.

D'un autre côté, nous ajouterons que, le double déposé valant comme commencement de preuve par écrit (art. 1347 C. C.), l'article 14 de la loi du 29 juin 1918, malgré le législateur, marque une étape intéressante dans la lente évolution progressive que poursuit l'acte sous signatures privées depuis son institution.

ANNEXE

TEXTES LÉGISLATIFS

1° *Loi du* 31 *décembre* 1917 (J. Off. *du* 1er *janvier* 1918, *p.* 9.)

. . . . . .

ART. 18. — A l'expiration d'un délai de trois mois après la promulgation de la présente loi, le tarif du droit proportionnel de Timbre établi par l'article 1er de la loi du 5 juin 1850 et applicable aux effets négociables ou de commerce autres que ceux tirés de l'étranger sur l'étranger et circulant en France, ainsi qu'aux écrits visés par l'article 4 de la loi du 19 février 1874, est fixée à vingt centimes (20 centimes) par 100 francs ou fraction de 100 francs.

Le droit proportionnel de 15 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs prévu au second alinéa de l'article 2 de la loi du 5 juin 1850 est porté à 60 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs.

Toutefois, les effets négociables ou de commerce souscrits en France, tirés sur l'étranger, et payables hors de France, resteront soumis au droit de Timbre d'après le tarif édicté par la loi du 5 juin 1850.

Art. 19. — A l'expiration du même délai, une taxe de 20 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs, sans addition de décime, sera perçue sur tous les titres, de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des paiements ou des versements de sommes, soit à des non-commerçants pour une cause quelconque, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce. En ce qui concerne lesdits titres la taxe est substituée au droit de timbre établi par les articles 18 de la loi du 23 août 1871 et 28 de la loi du 15 juillet 1914 sur les titres emportant libération, reçu ou décharge de sommes.

Art. 20. — Sont seuls exemptés de la taxe de 20 centimes par 100 francs et continuent d'être soumis, chacun en ce qui les concerne, aux droits de timbre en vigueur :

1° Les titres constatant l'extinction d'une dette par voie de compensation légale ou de confusion;

2° Les acquits inscrits sur les chèques ainsi que sur les lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce assujettis au droit proportionnel de Timbre;

3° Le renouvellement de lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce, qui reste soumis aux droits établis par l'article 1[er] de la loi du 5 juin 1850;

4° Les quittances ou reçus de 10 francs et au-dessous, quand il ne s'agit pas d'un acompte ou d'une quittance finale sur une plus forte somme;

5° Les quittances énumérées dans l'article 20, 3[e] et 4[e] paragraphes de la loi du 23 août 1871;

6° Les reçus délivrés par les banques aux clients titulaires de comptes de dépôts, ainsi que les reçus donnés par lesdits titulaires, lorsqu'ils ont exclusivement pour objet de constater les versements ou les retraits effectués par les clients au crédit ou au débit de leur propre compte;

7° Les quittances ou reçus de sommes déposées ou consignées chez des officiers publics ou ministériels en leur dite qualité, lorsqu'elles n'opèrent pas vis-à-vis des tiers la libération des déposants et les décharges que donnent les déposants ou leurs

ayants cause auxdits officiers publics ou ministériels, lorsque la remise des sommes consignées ou déposées est faite.

Art. 21. — Le droit prévu à l'article 19 est dû pour chaque reçu, décharge, quittance ou acte constatant un paiement. Il peut être acquitté par l'apposition de timbres mobiles dont les conditions d'emploi seront déterminées par un règlement d'Administration publique.

Les dispositions des articles 20 et 21 de la loi du 11 juin 1859 sont applicables aux titres sur lesquels les timbres mobiles auront été apposés. Une remise de 2 % sur le timbre est accordée, à titre de déchet, à ceux qui feront timbrer préalablement leurs formules de quittances et décharges de sommes.

Art. 22. — Toute contravention aux dispositions de l'article 19 ou du règlement d'Administration publique prévu à l'article 21 sera punie d'une amende de 6 % de la somme sur laquelle l'impôt n'aura pas été régulièrement acquitté, sans que cette amende puisse être inférieure à 50 francs en principal.

L'impôt est à la charge de la partie qui aura effectué le paiement ou le versement; néanmoins, la personne qui a donné quittance, reçu ou décharge en contravention de l'article 19 est tenue personnellement et sans recours, nonobstant toute stipulation contraire du montant des droits, frais et amendes.

Les contraventions sont constatées et poursuivies dans les formes prescrites et par les agents désignés par l'article 23 de la loi du 23 août 1871. Il est attribué à ces agents un dixième des sommes recouvrées.

2° *Loi du* 18 *avril* 1918 (*Journal Officiel du* 19 *avril* 1918, *page* 3376).

. . . . . .

Art. 7. — Dans tout acte ou déclaration ayant pour objet soit une vente d'immeubles, soit une cession de fonds de commerce, soit un échange ou un partage, comprenant des immeubles ou un fonds de commerce, chacun des vendeurs, acquéreurs, échangistes, copartageants, leurs maris, tuteurs ou administrateurs légaux seront tenus de terminer l'acte ou la déclaration par une mention ainsi conçue :

« La partie soussignée affirme, sous les peines édictées par l'article 8 de la présente loi, que le présent acte (ou la présente déclaration) exprime l'intégralité du prix ou de la soulte convenue ».

Les mentions prescrites par les deux alinéas qui précèdent devront être écrites de la main du déclarant ou de la partie à l'acte, si ce dernier est sous signatures privées.

Art. 8. — Celui qui aura formulé frauduleusement les affirmations prescrites par l'article qui précède, sera puni des peines portées à l'article 366 du Code pénal...

Les peines correctionnelles édictées par le paragraphe qui précède se cumulent avec les peines dont les lois fiscales frappent les omissions et les dissimulations.

Les articles 59, 60 et 463 du Code Pénal sont applicables au délit spécifié au présent article.

Art. 9. — Les poursuites seront engagées à la requête de l'Administration de l'Enregistrement, dans les trois ans qui suivront l'affirmation jugée frauduleuse.

Elles seront portées, si l'affirmation est contenue dans une déclaration de succession, devant le Tribunal correctionnel du domicile du défunt et dans tous les autres cas, devant le Tribunal correctionnel, soit du domicile de l'auteur du délit, soit du lieu où le délit a été commis.

Art. 15. — Dans tous les cas où l'Administration de l'Enregistrement est autorisée par les lois en vigueur à requérir une expertise, son action est prescrite par deux ans à compter de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration, quel que soit l'objet de l'expertise.

Toutefois, il n'est pas dérogé à l'article 8, paragraphe 4, loi du 28 février 1872, relatif à l'expertise des fonds de commerce ou des clientèles.

3° *Loi du 29 juin 1918* (*Journal Officiel du 30 juin 1918, p. 5626*).

.....

Art. 12. — Doivent être enregistrés dans le délai de trois

mois, à compter de leur date, tous les actes sous seings privés, constatant des conventions synallagmatiques, autres que ceux visés par l'article 22, loi du 11 juin 1859, qui ne sont pas assujettis par les lois existantes à l'Enregistrement dans un délai déterminé.

En cas de contravention, chacune des parties sera tenue personnellement et sans recours, nonobstant toute stipulation contraire, d'un droit en sus qui ne pourra pas être inférieur à 50 francs en principal.

Toutefois, la partie à la charge de laquelle aucune portion des droits ne doit définitivement rester peut s'affranchir du droit en sus qui lui est personnellement imposé, ainsi que du paiement immédiat du droit simple, en déposant l'acte avant l'expiration du quatrième mois, à compter de sa date, dans l'un des bureaux désignés à l'article qui suit.

Art. 13. — L'enregistrement des actes sous seings privés, soumis obligatoirement à cette formalité, tant par l'article qui précède que par les lois antérieures, aura lieu, pour les actes portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle, au bureau de la situation des biens, et, pour tous les autres actes, au bureau du domicile de l'une des parties contractantes.

Art. 14. — Les parties qui rédigeront un acte sous seings privés soumis à l'Enregistrement dans un délai déterminé, soit par l'article 12 de la présente loi, soit par les lois antérieures, devront établir un double sur papier timbré, revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même et qui restera déposé au bureau de l'Enregistrement lorsque la formalité sera requise.

Art. 15. — Le droit de 0 fr. 20 %, édicté par l'article 19, loi du 28 avril 1893 et par l'article 5, loi du 22 avril 1905, pour les actes désignés dans l'article 1[er], loi du 28 février 1872, est porté à 1 fr. %, sans addition de décimes, sauf en ce qui concerne les partages et les consentements à mainlevée d'hypothèques qui seront assujettis à un droit de 0 fr. 50 %, sans addition de décimes.

Art. 16. — Tout contrat d'assurance sur la vie ou de rente viagère, passé par les sociétés, compagnies d'assurances et tous autres assureurs, ainsi que tout acte ayant exclusivement pour objet la formation, la modification ou la résiliation amiable de ces contrats, est soumis à une taxe annuelle et obligatoire, moyennant le paiement de laquelle la formalité de l'Enregistrement sera donnée gratis toutes les fois qu'elle sera requise.

La taxe est fixée à 1 fr. 25 % sans décimes du total des versements faits chaque année à ces sociétés,compagnies et assureurs.

Ne sont pas assujettis à la taxe :

1° Les contrats enregistrés avant le 1er juillet 1918 et les contrats exempts de droits d'Enregistrement d'après les lois en vigueur;

2° Les sommes reçues dans les agences à l'étranger pour les contrats souscrits dans les dites agences par des personnes domiciliées à l'étranger, sauf enregistrement au comptant de ces contrats en cas d'usage en France;

3° Les contrats de réassurances, lorsque la taxe est payée par l'assureur primitif.

La taxe sera perçue pour le compte du Trésor par les sociétés, compagnies et assureurs, dans les délais et suivant les formes déterminées par les articles 5, 6, 7, 8 et 10 du règlement d'administration publique du 25 novembre 1871. Il ne sera pas tenu compte des encaissements et annulations de primes échues antérieurement à la présente loi.....

Chaque contravention aux prescriptions de la présente loi sera punie des pénalités édictées par l'article 10 de la loi du 23 juin 1857.

Art. 17. — Les dispositions de l'article 16 de la présente loi s'appliqueront, à partir du 1er juillet 1918, aux sociétés, compagnies d'assurances et tous autres assureurs contre les accidents corporels ou les accidents ou risques matériels.

Le taux de la taxe annuelle et obligatoire représentative des droits d'Enregistrement est fixé à 1 fr. 25 %, sans addition de décimes, du total des versements faits chaque année à ces sociétés, compagnies et autres assureurs.

Art. 19. — L'article 8, pararagraphe 1er, loi du 13 brumaire an VII est modifié comme suit :

« Droit de Timbre en raison de la dimension du papier :
« La feuille de grand registre, six francs ;
« La feuille de grand papier, quatre franc ;
« La feuille de moyen papier, trois francs ;
« La feuille de petit papier, deux francs ;
« La demi-feuille de petit papier, un franc ;
« Ces droits ne sont pas sujets aux décimes. »

Art. 20. — Le taux de la taxe annuelle et obligatoire d'abonnement au Timbre, à laquelle les contrats d'assurances contre l'incendie sont soumis par l'article 8 de la loi du 29 décembre 1884, est élevé à 7 centimes par 1.000 francs du total des sommes assurées pour les assurances à primes et à 5 centimes par 1.000 francs pour les assurances mutuelles, sans addition de décimes.

Le taux de la taxe annuelle et obligatoire d'abonnement au Timbre, à laquelle les caisses départementales administrées gratuitement, ayant pour but d'indemniser ou de secourir les incendiés au moyen de collectes, sont soumises par les articles 37, loi du 5 juin 1850, et 8, loi du 29 décembre 1884, est élevé à 2 % du total des collectes de l'année, sans addition de décimes.

Le taux de la taxe annuelle et facultative d'abonnement au Timbre, établie pour les sociétés, compagnies d'assurances et tous autres assureurs contre la mortalité des bestiaux, contre la gelée, les inondations et autres risques agricoles, par la loi du 9 mai 1860 et par l'article 18 de la loi du 2 juillet 1862, est élevé à 6 centimes par 1.000 francs du total des sommes assurées, sans addition de décimes.

Le taux de la taxe annuelle et obligatoire d'abonnement au Timbre, à laquelle les contrats d'assurance et les contrats de rente viagère passés par les sociétés, compagnies d'assurances et tous autres assureurs sur la vie sont soumis, par les articles 37, loi du 5 juin 1850 ; 8, loi du 29 décembre 1884 et 16, loi du 18 avril 1898, est élevé à 4 francs par 1.000 francs du total des versements faits chaque année aux sociétés, compagnies et

assureurs ou des capitaux encaissés comme prix de la constitution de rentes viagères, sans addition de décimes.

Art. 21. — Les dispositions des alinéas 1, 5, 6 et 7 de l'article 8 de la loi du 29 décembre 1884, s'appliqueront aux sociétés, compagnies d'assurances et tous autres assureurs contre les accidents corporels ou les accidents ou risques matériels.

Le taux de la taxe annuelle et obligatoire d'abonnement au Timbre est fixé à 4 francs par 1.000 francs sans addition de décimes, du total des versements faits chaque année aux sociétés, compagnies et autres assureurs.

VU :

Le 24 mars 1920,

Le Professeur, Président de la Thèse,

J. THÉLOHAN.

VU : le 24 mars 1920,

Le Doyen de la Faculté,

Ch. TURGEON.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Rennes, le 26 mars 1920,

Le Recteur, L. GERARD-VARET.

ADDENDA

Notre travail était terminé en février 1920. Le régime fiscal des actes sous signatures privées n'a pas été modifié depuis 1918; mais, en raison des besoins formidables du Trésor, nous sommes, actuellement, à la veille de voir aboutir un certain nombre de transformations, notamment d'augmentations importantes, intéressant les drois fiscaux des actes sous signatures privées.

La guerre 1914-1918 a été, en effet, désastreuse pour nos finances. Notre dette atteint, aujourd'hui, 216 milliards. (*J. Off.*, Débats, Chambre 1920, p. 873, col. 3).

Pour faire face à ce passif, l'Etat a recours aux impôts et aux ressourses de Trésorerie; mais, il est évident que les recettes budgétaires destinées, en principe, à équilibrer simplement les dépenses ordinaires d'un exercice, ne peuvent apporter qu'un appoint bien faible au Trésor.

Ainsi en 1914, le budget des recettes de l'Etat s'élevait à 4.782 millions; en 1918, il a été fixé à 8.010 millions et en 1919 à 8.724 millions. (*J. Off.*, Débats, Chambre 1919, p. 5.405, col. 1).

On voit la part minime des impôts dans la totalité des dépenses, elle n'atteint que 16 %; d'où la nécessité d'établir de nouveaux impôts.

Cependant, ce problème n'est pas sans présenter de grosses

difficultés. C'est ainsi, qu'au moment de faire connaître aux Chambres dans quelles conditions le gouvernement envisageait la réalisation de l'équilibre du budget 1920, M. Klotz, ministre des Finances du cabinet Clemenceau, bien que partisan du budget annuel en temps de guerre et instigateur d'une Commission spéciale d'études sur l'établissement d'un budget régulier (*J. Off.*, doc. parl., Chambre 1917, p. 279) se contenta de déposer pour l'exercice 1920 un projet de crédits provisoires pour les mois de janvier, février et mars 1920.

Cette absence de budget fut jugée sévèrement dans les milieux parlementaires. « C'est, dit à la tribune, M. André Lefèvre, député, dans son rapport au nom de la Commission des crédits, un fait sans précédent dans l'histoire parlementaire ». (*J. Off.*, Déb., Chambre 1919, p. 15.146, col. 3).

Le 20 janvier 1920 M. Klotz était remplacé aux Finances par M. François Marsal.

Les prévisions des dépenses pour 1920 s'élèvent à 47 milliards, dont 25 milliards représentent les crédits du budget ordinaire et extraordinaire. Les impôts existants rapportent 12 milliards environ, pour équilibrer le budget 1920, il faut donc, en définitive, trouver 13 milliards dont un minimum de 8 milliards ½. (*J. Off.*, Débats, Chambre 1920, p. 873, col. 3).

A cet effet, le 17 février 1920, M. Marsal, ministre des Finances, au nom du gouvernement a déposé sur les bureaux de la Chambre un projet de loi ayant pour objet la création de nouvelles ressources fiscales. (*J. Off.*, 18 février 1920, annexe 345).

Ce projet a été l'objet d'un rapport par M. Ch. Dumont, au nom de la Commission des finances de la Chambre. (*J. Off.*, 10 avril 1920, annexe 589, doc. parl., Chambre 1920, p. 209. Il est entré en discussion devant la Chambre des Députés le 12 avril 1920. Il subit actuellement l'examen du Sénat.

Le titre II de ce projet apporte certaines modifications aux droits de Timbre et d'Enregistrement. Il nous a paru intéressant de faire état des dispositions nouvelles relatives aux droits

fiscaux des actes sous signatures privées et sur lesquelles la Chambre des Députés vient de se prononcer. (Séances des 19 et 20 avril 1920, *J. Off.*, Débats, Chambre 1920, page 1.087).

Nous les examinerons suivant l'ordre adopté dans notre essai.

Timbre

I. *Timbre de dimension* (art. 32 du projet).

Les droits ont été doublés, mais ils sont toujours dispensés des décimes.

Ainsi, la feuille de grand registre est portée à 12 francs; la feuille de grand papier, 8 francs; la feuille de moyen papier, 6 francs; la feuille de petit papier, 4 francs; la demi-feuille de petit papier, 2 francs.

II. *Timbre proportionnel.*

1° Le Timbre proportionnel des effets de commerce et des reconnaissances de dettes 0,20 % (loi du 29 juin 1918, art. 18) est maintenu.

2° Polices d'assurances (art. 33 du projet).

Le tarif de la taxe annuelle obligatoire d'abonnement au Timbre de tous les contrats d'assurances a été doublé.

Ainsi les droits sont portés :

a) Pour les contrats d'assurances contre l'incendie : assurances à primes, 14 centimes 0/00 au lieu de 7 centimes 0/00; assurances mutuelles, 10 centimes 0/00 au lieu de 5 centimes 0/00 sur le montant des sommes assurées.

b) Pour les contrats d'assurances contre les risques agricoles, 12 centimes 0/00 au lieu de 6 centimes 0/00.

c) Pour les contrats d'assurances sur la vie et les contrats de rentes viagères, 8 francs 0/00 au lieu de 4 francs 0/00 sur le total des versements faits ou capitaux encaissés par les assureurs ou compagnies.

d) Pour les contrats d'assurances contre les accidents corpo-

rels et, contre les accidents ou risques matériels, 8 francs 0/00 au lieu de 4 francs 0/00.

III. *Timbre des quittances* (art. 47, 48, 49 du projet).

Le droit proportionnel du Timbre quittance (0.20 %) a été remplacé par un droit gradué.

L'article 47 du projet abroge les dispositions des article 19 à 22 de la loi du 31 décembre 1917 et l'article 48 dispose :

ART. 48. — « Est fixé à 25 centimes, quand les sommes n'excèdent pas 100 francs; à 50 centimes quand les sommes sont comprises entre 100 francs et 1.000 francs; à 1 franc quand les sommes excèdent 1.000 francs, le droit de Timbre auquel restent soumis en vertu des articles 18 à 20 de la loi du 23 août 1871 et de l'article 28 de la loi du 15 juillet 1914, les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, faits sous signatures privées qui constatent des paiements ou des versements de sommes quels que soient le caractère civil ou commercial du paiement ou du versement et la qualité de celui qui le reçoit ou l'effectue.

« Est porté à 25 centimes le droit de Timbre exigible sur les titres comportant, reçu pur et simple, libération ou décharge de titres, valeurs ou objets. »

L'article 49 supprime le Timbre fixe de 25 centimes des quittances délivrées par les comptables de deniers publics qui sont soumises au Timbre gradué prévu par l'article 48 du projet.

IV. *Timbre fixe.*

Aucune modification n'est apportée au régime des chèques et des virements en banque.

Enregistrement

1° *Mutations immobilières à titre onéreux* (art. 22).

Le droit de vente fixé à 7 % par la loi du 22 avril 1905 est élevé à 10 % sans décimes.

Le droit de transcription est porté à 2 % au lieu de 1.50 %.

2° *Mutations de jouissance* (art. 23).

Le droit de 20 centimes % pour les baux à ferme ou à loyer (loi du 16 juin 1824, art. 1) est porté à 0.60 % sans décimes.

3° *Mutations de biens meubles à titre onéreux ; cessions de fonds de commerce* (art. 21).

Le droit de 2 % est porté à 5 %, sauf pour les marchandises neuves qui sont soumises au droit de 1.25 % sans décimes au lieu de 0.50 %.

4° *Contrats d'assurances* (art. 35).

La taxe annuelle obligatoire d'abonnement représentative du droit d'enregistrement applicable aux contrats d'assurances de toute nature, sauf les contrats d'assurances sur la vie, mais y compris les contrats de rentes viagères est augmentée de 1 % sans addition de décimes.

5° *Droits fixes d'enregistrement* (art. 25).

Le principal des droits fixes d'enregistrement est porté au double sans décimes.

Telles sont les modifications aux droits fiscaux des actes sous signatures privées qui viennent d'être votées par la Chambre des Députés sur la proposition du gouvernement.

En somme, le législateur, pour assurer de nouveaux revenus à l'Etat, s'est borné à augmenter les tarifs fiscaux déjà établis, sauf cependant pour le Timbre quittance, qui ne sera plus soumis au droit proportionnel de 0.20 % mais à un droit gradué, régime auquel il était assujetti antérieurement à la loi du 31 déc. 1917. (Loi du 15 juillet 1914, art. 28).

Ainsi, le législateur, dans les innovations de la nouvelle loi fiscale qui, en ce moment, occupe l'attention des Chambres, s'est contenté d'une besoigne facile; elle consiste en définitive dans une simple augmentation de tarifs et le retour à un principe fiscal abandonné depuis 1917. Certes, la gravité des cir-

constances actuelles méritait, peut-être, un effort législatif plus sérieux. Les lois fiscales de 1917 à 1918, comme nous l'avons vu, présentent de nombreuses imperfections ; mais néanmoins elles réalisent un progrès intéressant en droit fiscal, il convenait de les parfaire, elles méritaient d'être complétées. Le Timbre et l'Enregistrement sont des sources de revenus énormes pour l'Etat. En présence des difficultés financières actuelles, le législateur devait, en effet, demander de nouvelles ressources à ces précieux auxiliaires du Trésor, cependant se contenter simplement d'élever des tarifs existants, c'est évidemment un moyen, mais, à notre avis, certainement insuffisant.

ERRATA

Page 12, ligne 20, lire : Appendice. Les décharges de sommes.
— 15, — 17, — : Obligations, au lieu de Conventions.
— 21, — 34, — : et, au lieu de ou.
— 27, — 28, — : apposition, au lieu de opposition.
— 29, — 9, — : la quotité, *ainsi que* la force probante.
— 32, — 9, — : le, au lieu de ce.
— 34, — 14, — : formées.
— 55, — 33, — : soit, au lieu de ou.
— 59, — 7, — : ayant, au lieu de avant.
— 64, — 34, — : et, au lieu de ou.
— 65, — 32, — : n'existe plus, au lieu de n'a pas été maintenue.
— 75, — 6, — : fiscale, au lieu de financière.
— 86, — 35, — : se présume, au lieu de se résume.
— 93, — 12, à supprimer : § 1.
— 105, — 35, lire : ne peut émaner *que* du créancier.
— 110, — 24, — : administrations, au lieu de administrateurs.
— 120, — 6, — : et, au lieu de ou.
— 124, — 22, — : jouissance.
— 131, — 8, — : seul acquitté.
— 136, — 33, — : celle.
— 142, — 29, — : en fait d'un régime.
— 149, — 20 et 21, lire : être, au lieu de entre.
— 156, — 25, lire : enregistrés.
— 170, — 6, — : *est* ainsi conçu.
— 170, — 30, — : la, au lieu de sa.
— 191, — 14, — : accidents, au lieu de risques.
— 195, — 27, — : bureaux.
— 198, — 2, — : actes, au lieu de conventions.
— 202, — 22, — : id. id.
— 207, — 29, ouvrir les guillemets devant les mots "on nous dit"
— 243, — 29, lire : besogne, au lieu de besoigne.